

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA EKONOMICKÁ
FAKULTA

KATEDRA EVROPSKÉ INTEGRACE

Aplikace daňové politiky ve vybraných zemích Skandinávie v komparaci s Českou
republikou

Application of the Tax Policy in Chosen Scandinavian Countries in Comparison with the
Czech Republic

Student:	Bc. Tereza Powadová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Boris Navrátil, CSc.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra evropské integrace

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Tereza Powadová**
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6210T004 Eurospráva
Téma: Aplikace daňové politiky ve vybraných zemích Skandinávie
v komparaci s Českou republikou
Application of the Tax Policy in Chosen Scandinavian Countries
in Comparison with the Czech Republic

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické základy daňové politiky
3. Daňová politika České republiky
4. Daňová politika vybraných skandinávských zemí
5. Komparace daňové politiky vybraných zemí Skandinávie a České republiky
6. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DENIS, C., T. HEMMELGARN a B. SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union. 2017 Edition.*

Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. 282 s. ISBN 978-92-79-65721-4.

SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2017.* Amsterdam: IBDF, 2017. 1164 s. ISBN 978-90-8722-407-3.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru.* 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.


THEODORE J., J. THEODORE a D. SYRRAKOS. *The European Union and the Eurozone under Stress: Challenges and Solutions for Repairing Fault Lines in the European Project.* Cham: Palgrave Macmillan, 2017. 247 s. ISBN 978-3-319-52291-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Boris Navrátil, CSc.**

Datum zadání: 24.11.2017

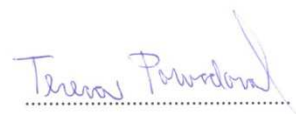
Datum odevzdání: 27.04.2018


Ing. Lukáš Melecký, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci, včetně všech příloh zpracovala samostatně.



Bc. Tereza Powadová

Děkuji vedoucímu diplomové práce Ing. Borisovi Navrátilovi, CSc. za odbornou pomoc a přínosné připomínky při zpracování této diplomové práce.

Obsah

Obsah.....	3
Úvod	6
2 Teoretické základy daňové politiky	8
2.1 Základní pojmy	10
2.2 Třídění daní.....	11
2.3 Daňová harmonizace.....	13
2.3.1 Dělení daňové harmonizace	14
2.4 Orgány Evropské unie a jejich pozice v daňové politice	16
3 Daňová politika České republiky	19
3.1 Daňová soustava České republiky	19
3.2 Daně přímé	21
3.2.1 Daň z příjmu fyzických osob	22
3.2.2 Daň z příjmu právnických osob.....	23
3.2.3 Daň z hazardních her	24
3.2.4 Majetkové daně	25
3.3 Daně nepřímé	26
3.3.1 Daň z přidané hodnoty	26
3.3.2 Spotřební daň	27
3.3.3 Sociální zabezpečení	28
3.4 Daňová kvóta.....	28
3.5 Srovnání daňových příjmů České republiky se zeměmi EU.....	29
4 Daňová politika vybraných skandinávských zemí	30
4.1 Daňový systém Norska.....	31
4.1.1 Daň z příjmu právnických osob.....	32
4.1.2 Daň z příjmu fyzických osob	33
4.1.3 Příspěvek na sociální zabezpečení	34
4.1.4 Dědická daň a daň darovací.....	34
4.1.5 Daň z nemovitostí.....	34
4.1.6 Daň z přidané hodnoty	35
4.1.7 Spotřební daně	35

4.2	Daňový systém Dánska	36
4.2.1	Daň z příjmu právnických osob	36
4.2.2	Daň z příjmu fyzických osob – státní.....	38
4.2.3	Daň z příjmu fyzických osob – místní.....	39
4.2.4	Příspěvek na sociální a zdravotní zabezpečení	39
4.2.5	Církevní daň	40
4.2.6	Daň z nemovitosti.....	40
4.2.7	Daň dědická a darovací.....	40
4.2.8	Daň z přidané hodnoty	41
4.2.9	Spotřební daň	41
4.3	Daňový systém Finska	42
4.3.1	Daň z příjmu právnických osob	43
4.3.2	Daň z příjmu fyzických osob	44
4.3.3	Příspěvek na sociální zabezpečení	45
4.3.4	Církevní daň	45
4.3.5	Daň z televize.....	45
4.3.6	Daň z nemovitosti.....	46
4.3.7	Daň dědická a darovací.....	46
4.3.8	Daň z přidané hodnoty	47
4.3.9	Spotřební daň	47
5	Komparace daňové politiky vybraných zemí Skandinávie a České republiky.....	48
5.1	Srovnání daňové kvóty ve vybraných zemích Skandinávie a České republiky	48
5.2	Srovnání daňových příjmů vybraných zemí Skandinávie a České republiky.....	50
5.3	Porovnání daňových zatížení v České republice, Norsku, Dánsku a Finsku	52
5.3.1	Výpočet celkového zdanění práce	52
5.3.2	Výpočet daňového zatížení u výrobků se spotřební daní.....	56
5.4	Shrnutí výsledků a závěrečná doporučení pro Českou republiku.....	57
	Závěr	60
	Použité zdroje	61
	Seznam zkratk	68
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce.....	Chyba! Záložka není definovaná.

Seznam příloh	70
Příloha 1 - Klasifikace daní podle metodiky OECD	1
Příloha 2 – Jednotlivé tabulky výpočtů daňových zatížení	1

Úvod

Daňová politika byla odjakživa symbolem národní suverenity státu. Tato výsada zůstává v obecných rysech zachována i v Evropské unii. Tématem této diplomové práce je komparace daňových politik České republiky a vybraných zemí Skandinávie. Hlavní význam v kontextu hospodářské politiky má daňová politika v úzké provázanosti hlubokých strukturálních vazeb se všemi subsystémy národního hospodářství. Daňová politika je souhrn postupů, praktik, organizačních i řídicích aktů ke zdanění. Lze říci, že se jedná o cílevědomé organizování a řízení daňové soustavy v souladu s ekonomickými cíli a úkoly státu. Cílem daňové politiky je zajištění dostatečných příjmů do veřejných rozpočtů, k jehož realizaci slouží daňová soustava. Daňové soustavy se ve členských státech více či méně liší. Spolupráce v daňové oblasti je zakotvena už v zakládajících smlouvách Evropského společenství, nicméně neustále se prohlubuje. Je nutné podotknout, že na rozdíl od měnové politiky, kdy byla stanovena společná měna, v oblasti daňové politiky nic takového není. Nicméně je zde snaha o harmonizaci či koordinaci daňových systémů.

Cílem této diplomové práce je na základě studia daňové soustavy České republiky a vybraných zemí Skandinávie analyzovat rozdíly v jejich fungování, zjistit, jak dalece jsou daňově zatíženi poplatníci v jednotlivých zemích a případně navrhnout určitá doporučení pro daňovou politiku v České republice. Pro dosažení tohoto cíle je zvolena metoda komparace, popisu, analýzy a syntézy. Pro zpracování této práce je využito knižních i internetových zdrojů, dále také daňových zákonů jednotlivých zemí, k získání informací o daňových sazbách.

První kapitola je věnována teorii daňové politiky a jejímu začlenění do hospodářské politiky státu. Jsou zde rozebrány základní pojmy, bez kterých se popis jednotlivých daňových soustav neobejde. V této kapitole najdeme odpověď na otázku: „Jaká je role Evropské unie v daňové politice?“. Což je například harmonizace daňových soustav, jako jeden z projevů daňové politiky nebo například role jednotlivých evropských institucí.

Hlavní částí druhé kapitoly je charakteristika daňové soustavy České republiky, seznámení se s rozdělením na daně přímé a nepřímé a popis základních konstrukčních prvků jednotlivých daní.

Ve třetí kapitole jsou popsány daňové soustavy a sociální zabezpečení vybraných zemí Skandinávie.

Poslední kapitola je věnována komparaci jednotlivých zemí a jejich daňových systémů, jakožto hlavního nástroje daňové politiky. Nejprve je porovnáno rozpočtové určení jednotlivých daní, daňová kvóta, příklady jsou pak zaměřeny na jednotlivé daně jak přímé, tak i nepřímé. Komparovány jsou průměrné mzdy pro zaměstnance jednotlivých států. Na základě těchto výpočtů jsou poté navržena doporučení pro změny v daňové politice.

2 Teoretické základy daňové politiky

Od vzniku Evropských společenství patří daňová politika k nejcitlivějším složkám vládní politiky, protože ovlivňuje příjmy státních rozpočtů členských států, kupní sílu obyvatelstva a tvorbu cen.

Daňová politika je využívána k plnění národohospodářských a sociálních cílů. Její náplň spočívá ve stanovení výše a způsobu zdanění jednotlivých hospodářských subjektů. Nejčastěji je daňová politika využívána jako prostředek omezování či podpory určitých ekonomických činností – například clo má chránit určitá odvětví ekonomiky před konkurencí ze zahraničí, stejně jako daňové úlevy nebo snížení daní, naopak zavedení spotřebních daní na určité výrobky znevýhodňuje jejich výrobu. Ovlivnění výše soukromých výdajů – zvýšením nebo snížením daní může vláda ovlivňovat výši reálného HDP i inflaci, v oblasti sociálních příspěvků a progresivních daní tvoří daňová politika základní složky systému automatických stabilizátorů přispívajících ke zmírňování cyklických výkyvů bez zásahů vlády. Ovlivňování motivace k úsporám a práci – pokud dojde ke snížení daňového zatížení domácností, tak toto vede ke zvýšení nabídky kapitálu, a tak ke snížení úrokové míry na trhu kapitálu. Mezní míru zdanění pracovních příjmů – tento ukazatel lze využít jako ukazatel toho, jak daňový systém odrazuje od práce, protože vysoká úroveň mezního zdanění příjmu vede k tomu, že motivace lidí ke zvýšení svých příjmů klesá.¹

Daňová politika plní pět funkcí. Fiskální funkcí naplňují státní rozpočet, alokační poskytují daňovou podporu nebo znevýhodňují spotřebu, redistribuční snižují rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů, stimulační stát podporuje ekonomický růst a stabilizační přispívá ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu.²

Současné teorie uznávají čtyři principy daňové politiky. Princip efektivnosti říká, že by daňové příjmy měly být vyšší než náklady na výběr a správu daní, respektive obecně, že by náklady na výběr a správu daní měly být co nejmenší. Princip spravedlnosti je rozdělen na vertikální a horizontální. Dle principu horizontální spravedlnosti by všichni, kdo jsou na tom „stejně“ měli platit stejnou daň. Je samozřejmě otázkou, co znamená pojem stejně. Tento princip by se měl chápat ve smyslu obecné spravedlnosti, tzn., že při zdanění se nepřihlíží k některým specifickým kritériím, jako je náboženské a politické přesvědčení, rasa. Dle principu vertikální spravedlnosti by ti, co jsou na tom lépe, měli platit vyšší daň. Tímto je

¹ Evropský parlament.

² Ekonomie – otázky.

myšleno, že lidé, kteří mají vyšší majetek či příjem jsou schopni daň platit. Tato zásada je často interpretována jako zásada progresivního zdanění, ale i při lineární sazbě platí ti, co mají vyšší příjem nebo majetek, vyšší daň. Princip pružnosti a administrativní efektivnosti říká, že daně by se neměly často měnit, že by si je poplatník měl moci snadno vypočítat, že by ve vztahu ke státu měl vědět, na čem je, že by daňová nejistota měla být co nejmenší. Jinak řečeno, poplatník by daněmi neměl být moc obtěžován.³

Historie daní je úzce spojena se vznikem peněz. Dnes jsou daně placeny obvykle v penězích, dříve byly platby běžné také v naturáliích nebo ve formě služby, což představovalo například otroctví, nucenou práci, branné povinnosti či vojenské služby. Daně zpočátku tvořily podpůrný, doplňkový zdroj a původně šlo o účelově zaměřené platby. U přímých daní původně převažovaly daně majetkové či daně z hlavy, u nepřímých daní převažovaly akcízy a obrátové daně. V otrokářské společnosti byly vybírány desátky a tributy, což byla jednorázová dávka z pozemků nebo hlavy. Ve feudalismu už to byly domény, regály, kontribuce a akcízy. V kapitalismu přišel vznik prvních progresivních daní, cla byla uvalována především na dovoz, vznik daňového přiznání a daňový výnos byl určen podle skutečného stavu.⁴

Důvody, proč daně vznikly, jsou dva – základní a doplňkové. Základní jsou funkce státu, což je veřejná správa. Zde se řadí zákonodárné a řídicí orgány, jejich zaměstnanci a vynucovací moc – policie, soudnictví, vězeňství a armáda. Doplňkové jsou vedlejší funkce státu, které mají za cíl ovlivňování ekonomiky a sociální funkce. Jedná se o přerozdělování bohatství mezi odlišnými vrstvami obyvatelstva, aby bylo zamezeno rozdílům v životní úrovni. Obvykle největší výdaje státu tvoří právě sociální oblast působnosti státu, ovšem vysoká míra přerozdělování finančních prostředků pro chudší obyvatelstvo bývá přiřazována socialismu. Investice do ekonomické funkce státu se nazývá fiskální politika. Jedná se především o výstavbu, údržbu a provozování infrastruktury. Stát může naopak i podporovat subvencemi, a to například ovlivňuje výrobu a spotřebu různého zboží a služeb.

³ Strecková, Malý, 1998.

⁴ Strecková, Malý, 1998.

2.1 Základní pojmy

Jak říká Bakeš, daň je zákonem určená platba do rozpočtu státu. Jedná se o jednostrannou povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Definice dle Hendrycha říká, že daně jsou platební povinnosti, kterou stát stanoví zákonem a za jejich pomoci získává příjmy na úhradu celospolečenských potřeb. Daně jsou placeny při určitých událostech, například v určitých pravidelných intervalech nebo taky při změně vlastnictví. Při nesplnění povinnosti daň zaplatit náleží daňovému subjektu sankce. Při výjimečných podmínkách může být daň snížena nebo dokonce i odpuštěna.

Daň je platbou nedobrovolnou, povinnou a vynutitelnou a placení daní je nařízeno zákonem.⁵ Zaplacenou daň není možné požadovat zpět. Plátce daně není schopen ovlivnit, na co budou daně použity.

Daňovým subjektem je osoba, která má daňovou povinnost, a tudíž musí daň platit ze svého majetku (daň přímá) anebo ji pouze odvádí výběrem od ostatních (daň nepřímá). Daňovému subjektu jsou v daňovém řízení určena práva a povinnosti. V daňovém právu jsou, jak říká Tomanová, vymezena určitá pravidla, jako například úřední jazyk, způsobilost k jednání, doručování, lhůty, nahlížení do spisů a převzatých dokladů, povinnost zachovat mlčenlivost a další.

Soubor činností a institucí, jejichž cílem je daně vybírat, vyměřovat a spravovat se nazývá správa daní. Správcem daně jsou úřady. Mezi nejčastější správce daně patří Ministerstvo financí a územní finanční instituce, jako jsou finanční úřady nebo finanční ředitelství, či celní úřady.

Jelikož je pojem daň dosti široký, je taky široký pojem správce daně. Mezi další správce daně mohou být zařazeny obce a další orgány, které jsou dle zvláštních zákonů oprávněny vybírat výše stanovené poplatky. Obce spravují místní poplatky, soudy zase soudní poplatky.

Daňové řízení je druh správního řízení. Je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb. Daňového řádu. Jednotlivé daně jsou pak upraveny dalšími zákony. Daňové řízení sestává ze čtyř částí: přípravné řízení, vyměřovací řízení, doměřovací a opravné řízení.⁶

Přípravné řízení zahrnuje všechny činnosti spojené se vznikem daňového subjektu, jako například udělení daňového identifikačního čísla, či uložení daňové povinnosti daňovým

⁵ Kubátová, 2010.

⁶ Censitio.

subjektem a také dění po vzniku daňového subjektu, jehož výsledkem jsou podklady pro stanovení daně. Obsahem vyměřovacího řízení je stanovení daňové povinnosti.⁷

Vyměřovací řízení se zahajuje vždy po skončení zdaňovacího období. „*Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván. Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.*“⁸

Nejčastějším určením daní je podíl základní hodnoty, kterou označujeme jako daňový základ, čímž může být cena zboží, velikost majetku, mzda nebo zisk. Rozlišujeme progresivní zdanění a rovné zdanění. U progresivního zdanění rozlišujeme, zda je daňový systém:

- progresivní – čím je vyšší daňový základ, tím je vyšší procentuální sazba,
- regresivní – s rostoucím daňovým základem procentuální sazba naopak klesá.

Rovná daň se uplatňuje hlavně u daně z příjmů, jedná se o systém čistě lineární daně s jednotnou sazbou, která odstraňuje odchylky a výjimky. Což zjednodušuje administrativu jak při výběru a vymáhání daně státem, tak stanovení a odvod plátcem.

2.2 Třídění daní

Daně lze třídit z několika hledisek, ku příkladu podle toho, jak plní alokační, redistribuční a stabilizační funkci.

Mezi základní rozlišení patří rozlišení dle vazby na důchod poplatníka – přímé a nepřímé. „*Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt*“⁹. U daní nepřímých je předpoklad, že subjekt, který daň odvádí, je neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší je na jiné subjekty. U daní přímých je subjekt nazýván jako poplatník, kdežto u daní nepřímých jsou subjekty dva – plátce a poplatník. Plátce daň odevzdává finančnímu úřadu a poplatník daň fakticky platí v podobě vyšší ceny.¹⁰

K dalším tříděním dle Širokého, patří praktické rozlišení dle objektu, na který jsou uloženy. Jedná se o daně z důchodu, ze spotřeby a z majetku.

⁷ Úplné znění č.1224.

⁸ §135, Hlava IV, zákon č. 280/2009 Daňový řád

⁹ Kubátová, 2010.

¹⁰ Craig, 2013.

Dle charakteru veličiny, z které se daň platí se daně třídí na kapitálové a běžné. Kapitálové daně jsou daně uložené na stavovou veličinu. Stavovou veličinu zjišťujeme k určitému dni. Zásobou kapitálu – neboli stavovou veličinou – je množství zboží na skladě, stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu. Jedná se tedy o daně majetkové. Běžné daně jsou daně z tokové veličiny. Tokovou veličinu zjišťujeme z pravidla za časový úsek, jako je například rok nebo měsíc. Tokovou veličinou je důchod spotřebitele, produkt, přidaná hodnota, spotřeba aj.¹¹

Podle adresnosti třídíme daně, dle Širokého a Krajňáka na osobní a in rem¹². Osobní daně jsou adresné a mají vztah k určitému poplatníkovi tím, že zohledňují jeho platební schopnosti. Jsou to například důchodové daně, placené fyzickými osobami. Daně in rem jsou placeny bez ohledu na platební schopnosti subjektu. Jedná se o daně z přidané hodnoty, spotřební, ale také daně důchodové placené společnostmi aj.

Podle druhu sazby dělíme daně na – stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, specifické a ad valorem¹³. Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální a z hlavy. „*Daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu (Kubátová 2010, 22 s.).*“ Patří zde spotřební daně, pozemková daň a daň domovní. Daně ad valorem jsou daně, které se určují podle ceny z daňového základu.

Dle daňového určení, což je podle rozpočtu, do kterého plynou rozlišujeme daně na – státní, municipální, vyšších územněsprávních celků a svěřené.

Mezi důležité třídění daní patří institucionální třídění daní. Toto třídění slouží ke srovnávacímu a řídicímu účelu. K nejvýznamnějším klasifikacím daní řadíme klasifikaci z pohledu Eurostatu, OECD nebo Mezinárodního měnového fondu, což slouží pro účely sestavení státních rozpočtů. Dále Statistika národních účtů OSN, což slouží ke sledování hrubého domácího produktu a ostatních makroekonomických agregátů. Definice daně dle organizace OECD: „*Daň je povinná nenávratná platba ve prospěch veřejné vlády. Daně jsou nenávratné v tom smyslu, že užitek, který za to vláda poplatníkovi poskytuje, není normálně v proporci k jeho platbě (Kubátová 2010, 23 s.).*“ Toto umožňuje zahrnovat do daní také povinné sociální příspěvky. Klasifikace daní dle OECD rozděluje daně do šesti skupin a

¹¹ Systém of national account, 2009.

¹² latinsky „in rem“ = „na věc“

¹³ latinsky „ad valorem“ = „k hodnotě“

dalších podskupin. Úplná klasifikace daní dle OECD se nachází v Příloze 1 této diplomové práce.¹⁴

2.3 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je dle mého názoru velmi důležitým nástrojem daňové politiky. Při daňové harmonizaci je možné odstranit některá daňová ustanovení, která vytváří překážky jednotného vnitřního trhu nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace není dosáhnout jednotné daňové soustavy pro celé společenství, ale sblížit daňové systémy a sladit jednotlivé soustavy.¹⁵

Jedná se o proces sblížování daňových soustav států na základě společných pravidel. V harmonizačním procesu jsou tři základní fáze:

- výběr daně, kterou je nutné harmonizovat,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

Spolu s daňovou harmonizací musíme vzít v úvahu nejrůznější souvislosti jako aplikované daně, daňové sazby, daňové základy a způsob daňové administrativy, a tedy rozlišit harmonizaci na několik úrovní, což znázorňuje obrázek 2.1 níže.

Obrázek 2.1 Úrovně daňové harmonizace



Zdroj: Nerudová 2008, vlastní zpracování

¹⁴ Kubátová, 2010.

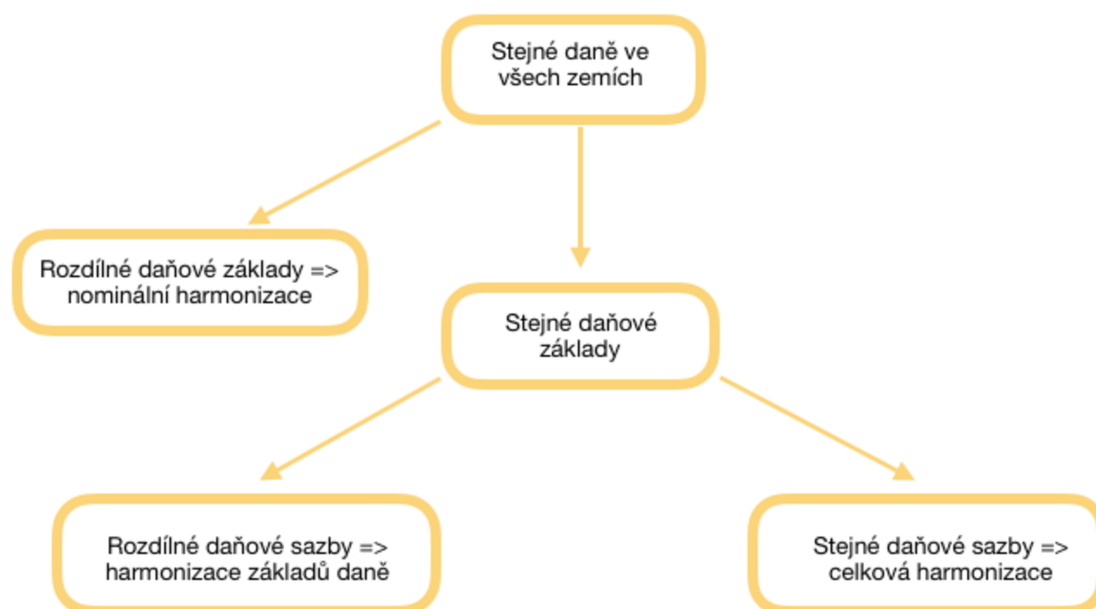
¹⁵ Nerudová 2008.

Při první úrovni harmonizace, kdy země uplatňují rozdílné sazby daní, nastávají tyto situace:

- harmonizace neexistuje – nejsou zde smlouvy o zamezení dvojího zdanění a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni,
- existuje mírná harmonizace – jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

Při druhé úrovni harmonizace, kdy jsou některé daně společné a některé na národní úrovni, se používá název dílčí harmonizace. Při třetí úrovni harmonizace, tedy kdy jsou daně stejné ve všech zemích, můžeme dělit na situace, které znázorňuje obrázek 2.2 níže.

Obrázek 2.2 Členění situací daňové harmonizace



Zdroj: Nerudová 2008, vlastní zpracování

2.3.1 Dělení daňové harmonizace

Daňovou harmonizaci můžeme chápat také jako proces i výsledek současně. Jako cíl v Evropských společenstvích je definováno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování, a to v rámci procesu harmonizace daní. Pokud budeme daňovou harmonizaci považovat za prostředek, pomocí kterého lze dosáhnout jednotného trhu, tak dělíme harmonizaci na pozitivní a negativní.¹⁶

¹⁶ Nerudová, 2008.

Pozitivní daňová harmonizace představuje proces, kdy se sbližují národní daňové systémy členských států Evropské unie prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nařízení. Ty používá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem této harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Jde tedy o nejlepší způsob k dosažení úplného fungujícího jednotného trhu. Bohužel je velmi obtížné postupovat touto cestou, protože to vyžaduje jednomyslnost.

Negativní daňová harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora. V tomto případě jsou v národních daňových systémech dělána opatření na základě daňové judikatury ESD. Negativní harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, tudíž není možné ji považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu. Výsledkem negativní harmonizace nikdy nemůže být stav, kdy budou ve všech členských zemích stejná pravidla.¹⁷

Mezi další rozdělení daňové harmonizace patří přímá a nepřímá. Přímá harmonizace je klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňové ustanovení prostřednictvím daňových směrnic. Nepřímá harmonizace je naopak snaha o dosažení harmonizace prostřednictvím jiných oblastí práva – např. obchodního.¹⁸

Z teritoriálního hlediska rozdělujeme harmonizaci na vertikální a horizontální. Vertikální harmonizace je uvalována různými stupni státní samosprávy. Dobrým příkladem je model USA, kde by vertikální harmonizace znamenala harmonizaci národního daňového systému s federálním daňovým systémem. Za horizontální harmonizaci považujeme harmonizaci národních daňových systémů. V rámci Evropské unie tedy probíhá horizontální harmonizace, protože jejím cílem je odstraňování rozdílů mezi daňovými systémy jednotlivých států.¹⁹

Mezi poslední rozdělení patří harmonizace celková a dílčí. Celková harmonizace je harmonizace celého daňového systému. Kdežto harmonizace dílčí je jen harmonizování určitých částí daňového systému. Cílem Evropské komise je harmonizování zejména oblastí, které brání jednotnému vnitřnímu trhu.

¹⁷ Nerudová, 2008.

¹⁸ Nerudová, 2008.

¹⁹ Nerudová, 2008.

2.4 Orgány Evropské unie a jejich pozice v daňové politice

Problematika financí a daní je důležitou, ale zároveň také kontroverzní součástí politiky Evropské unie. Při rozhodování o výši daňových sazeb nehraje EU téměř žádnou roli. To, jaké jsou daně v určitém státě si volí vlády samy.²⁰

Změny v orgánech Evropské unie přinesla Lisabonská smlouva podepsaná 13. prosince 2007. Smlouva o Evropské unii vymezuje sedm orgánů institucionálního rámce Evropské unie:

- Evropský parlament,
- Evropská rada,
- Rada,
- Evropská komise,
- Soudní dvůr Evropské unie,
- Evropská centrální banka a
- Účetní dvůr.

Poradním orgánem pro Evropský parlament, Radu a Evropskou komisi je Hospodářský a sociální výbor a Výbor regionů.

Role **Evropského parlamentu** (dále jen „EP“) byla s přijetím Lisabonské smlouvy výrazně posílena. Jeho funkce můžeme rozdělit na legislativní, rozpočtové a dohledné. Největší vliv má legislativní funkce, protože spolu s Radou jedná jako zákonodárce. Do tzv. speciálního legislativního postupu jsou zahrnuty procesy spolupráce a konzultace, kdy musí Rada konzultovat s EP jednotlivé návrhy Evropské komise. Evropský parlament tedy vykonává dohlednou moc nad Evropskou komisí. V EP je k dispozici 751 poslanců členských států, kteří jsou voleni na pět let.²¹ V souvislosti daňovou politikou zasedají v EP Výrob pro hospodářství a měnu a Výbor pro vnitřní trh a ochranu spotřebitelů.²²

Na základě přijetí Lisabonské smlouvy dostala **Evropská rada** status orgánu. Skládá se z hlav členských států a předsedů vlád, prezidenta a předsedy Evropské komise. Evropská rada je tedy nevyšším politickým orgánem Evropské unie. Evropská rada však neschvaluje

²⁰ Euroskop.

²¹ Nerudová, 2017.

²² Euroskop.

právní předpisy. Schází se nejméně dvakrát ročně a definuje všeobecný politický směr a priority EU.²³

Rozpočtovou a legislativní funkci zastává **Rada**. Rada se skládá ze zástupců jednotlivých členských států a zajišťuje koordinaci hospodářských politik. Setkává se v různých formách – např. Rada ministrů zemědělství, Rada ministrů dopravy nebo ECOFIN²⁴. Hlasování v radě je kvalifikovanou většinou a je založen na principu dvojí většiny²⁵. Přesto že Lisabonská smlouva rozšířila okruh oblastí, kdy se hlasuje kvalifikovanou většinou, o daňových věcech musí být rozhodnuto jednomyslně. Pro problematiku daní se Rada Evropské unie schází ve formě ECOFINu a Rady pro konkurenceschopnost.²⁶

Výkonný orgán EU představuje **Evropská komise**. Má právo iniciace²⁷. Evropská komise dohlíží, aby členské státy plnily závazky stanovené ve Smlouvě. S tím má Evropská komise právo iniciovat řízení, ve kterém může žalovat členský stát až u Soudního dvora Evropské unie. Problematika financí a daní spadá pod působnost Generálního ředitelství pro daně a celní unii a Generálního ředitelství pro hospodářské a finanční záležitosti.²⁸ Tématu daní se věnuje také Generální ředitelství pro finanční stabilitu, finanční služby a unii kapitálových trhů.²⁹

Zajištění interpretace a aplikace práva vyplývajícího ze Smlouvy je prací **Soudního dvora Evropské unie**. Je zde zahrnut Soudní dvůr a Všeobecný soud. Od roku 2004 také Tribunál, který ustanovila Rada. Sídlo je v Lucemburku a skládá se z jednoho soudce za každý členský stát a osmi generálních advokátů.

Také **Evropská centrální banka** získala status orgánu až s přijetím Lisabonské Smlouvy. Jejím úkolem je tvořit Evropský systém centrálních bank spolu s národními centrálními bankami. Primárním cílem Evropského systému centrálních bank je měnová stabilita.³⁰

Přezkum výdajů a příjmů Evropské unie je cílem **Účetního dvora**. Je oprávněn dělat audit v jednotlivých členských státech.

²³ Nerudová, 2017.

²⁴ Rada ministrů financí a hospodářství.

²⁵ Rozhodnutí rady potřebuje podporu 55 % členských států (15 z 27), které představují minimálně 65 % evropské populace. Blokující menšinu musejí tvořit minimálně čtyři členské státy, aby nedošlo k situaci, kdy by mohl návrh blokovat jen jeden nejlidnatější stát EU.

²⁶ Euroskop.

²⁷ Předkládá návrhy nových legislativních norem, vydává stanoviska a doporučení.

²⁸ Euroskop.

²⁹ Euroskop.

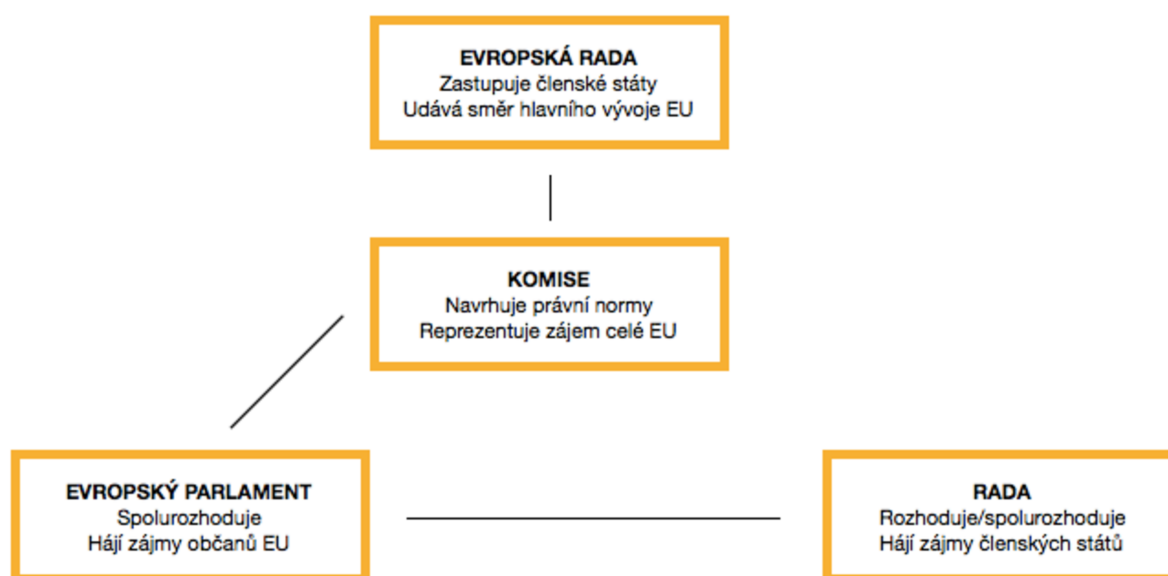
³⁰ Nerudová, 2017.

Poradní funkci ve vztahu k EP a Radě plní Hospodářský a sociální výbor (dále jen „HSV“) a Výbor regionů. HSV se skládá ze zástupců zaměstnavatelů, zaměstnanců a dalších zástupců společnosti, a to hlavně ze socioekonomické, veřejné, profesní a kulturní sféry. Výbor regionů se skládá ze zástupců regionálních a místních samospráv a angažuje se především v přeshraniční spolupráci.³¹

Za nástroje daňové politiky se považují nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Otázka daní a financí je upravena v primárním právu. Daní se týká čl. 110-115 ve Smlouvě o fungování EU a financí hlava IV Smlouvy o fungování EU. Stejně jako v jiných oblastech, může EU, také v oblasti daní uveřejňovat strategie, akční plány, bílé a zelené knihy.³²

V souvislosti s jednotlivými rolemi orgánů Evropské unie, je nutné zmínit také pojem institucionální trojúhelník EU (obrázek 2.3), který je tvořen Evropským parlamentem, Evropskou radou a Evropskou komisí. Na tvorbě unijní legislativy se podílejí všechny tyto orgány.

Obrázek 2.3 *Institucionální trojúhelník Evropské unie*



Zdroj: Nerudová 2017, vlastní zpracování.

³¹ Nerudová, 2017.

³² Eroskop.

3 Daňová politika České republiky

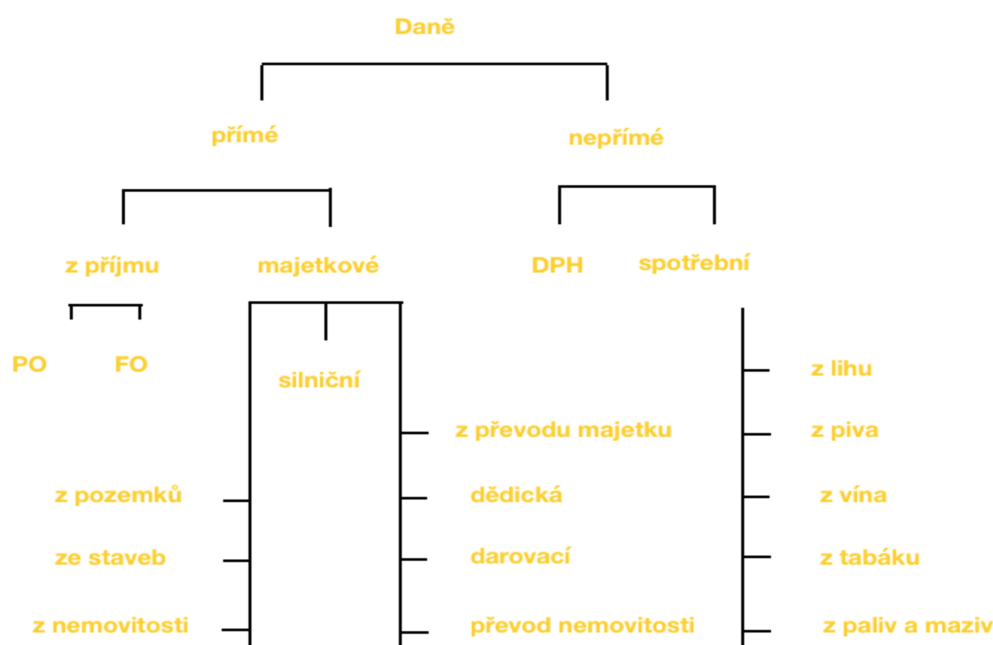
Daně a vše s nimi spojené jsou každodenní součástí života. Souhrn všech daní a poplatků vybíraných na území státu je nazýván daňová soustava. Tato soustava by svou podstatou měla zabezpečit nejen daňové výnosy v dostatečné míře, ale měla by být i jednoduchá a jednoznačná, aby se s ní každý občan státu mohl bez problémů obeznámit. Daňové soustavy se v různých státech v menší nebo ve větší míře liší.³³

3.1 Daňová soustava České republiky

Dle učebnice finančního práva jsou daně platební povinností, která je stanovena zákonem pro zajištění příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, čímž rozumíme pro veřejný rozpočet, aniž by poskytovala zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.³⁴

V daňové teorii se setkáváme s rozdělením daní dle určitých hledisek. Dle způsobu výběru daní rozlišujeme daně přímé a nepřímé viz obrázek 3.1.

Obrázek 3.1 Daňová soustava České republiky



Zdroj: Vlastní zpracování

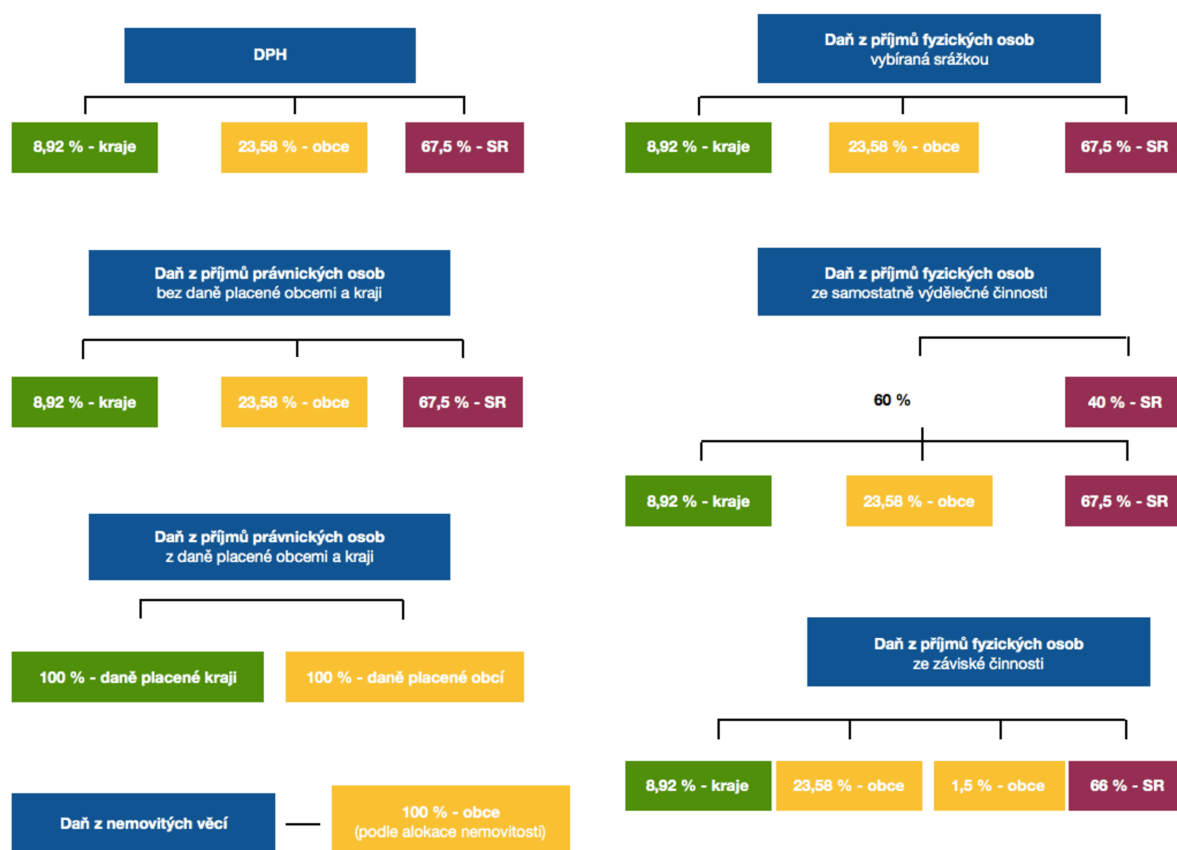
³³ Láchová, 2007.

³⁴ Bakeš, 2012

Souhrn jednotlivých daní se nazývá daňová soustava. Tento pojem bývá také zaměňován s pojmem daňový systém. Nejedná se ale o totéž. Daňový systém totiž zahrnuje soustavu daní, systém vymáhání a vyměřování daní a systém nástrojů a metod. Jedná se tedy spíše o nadřazený pojem nežli synonymum.³⁵

Daně jsou zavedeny z toho důvodu, jelikož je nutné získat prostředky na financování veřejné správy. Daň je placena do veřejných rozpočtů, což jsou státní rozpočet, rozpočty obcí a krajů, státních a mimorozpočtových fondů a příspěvkových organizací. Výběr každé daně je přidělen do konkrétního rozpočtu na základě rozpočtového určení daní. V obrázku 3.2 je znázorněno schéma jednotlivého rozpočtového určení daní od 1. 1. 2018 v procentech.

Obrázek 3.2 *Jednotlivé rozpočtové určení daní od 1. 1. 2018*



Zdroj: Finanční správa ČR, vlastní zpracování

Daně tvoří nejvýznamnější příjmovou položku státního rozpočtu České republiky. Část daňového inkasa, která je příjmem státního rozpočtu, tvoří nejvýznamnější příjem rozpočtu a slouží tak ke krytí výdajů. K těmto výdajům patří zejména nákup veřejných statků a služeb, výplata sociálních dávek, které zahrnují hlavně podporu v nezaměstnanosti a jiné.

³⁵ Láchová, 2007.

V tabulce 3.1 jsou znázorněny příjmy jednotlivých daní v letech 2010–2017 a pro porovnání také rok 1993. Hodnoty jsou uvedeny v milionech Kč. Největší příjem tvoří daň z přidané hodnoty. Z tabulky je zřejmé, že inkaso daní celkově v jednotlivých letech vzrůstá. Když se zaměříme na jednotlivé daně, tak tomu tak není ve všech případech. Například daň dědická spíše klesá, podobně je to s daní z nemovitosti. Například daň z příjmu fyzických osob, a to podnikatelů, v těchto letech výrazně kolísá.

Tabulka 3.1 *Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993, 2010-2017*

Daň	1993	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Daň z přidané hodnoty	77 104	269 547	275 394	278 231	308 461	322 879	331 836	349 460	381 435
Daň z příjmů právnických osob	66 221	114 746	109 312	120 461	113 052	123 179	138 140	156 401	161 803
Daň z příjmů vyb. srážkou	6 169	19 298	19 848	20 781	20 488	24 029	25 099	24 462	24 814
Daň silniční	4 335	5 100	5 187	5 206	5 273	5 539	5 814	5 970	6 191
Daň dědická	13	87	78	71	76	59	31	10	5
Daň darovací	156	138	4 279	3 368	108	74	-4 434	-351	-23
Daň z převodu nemovitostí	616	7 453	7 362	7 660	8 894	3 686	210	176	120
Daň z nabytí nemovitých věcí	-	-	-	-	-	5 600	10 982	12 697	12 478
Ostatní příjmy	4 040	3 487	3 109	3 039	1 869	2 287	3 749	4 172	6 948
DPFO – podnik.	3 486	7 987	2 939	3 261	2 680	1 128	2 498	6 849	7 617
DPFO – záv.	24 781	111 842	119 373	119 787	126 134	130 867	136 125	149 392	169 241
Daň z nemovitých věcí	3 434	8 747	8 568	9 541	9 847	9 910	10 313	10 582	10 758
Odvod z elektřiny ze slun. záření	-	-	5 939	6 403	5 817	2 042	1 932	1 926	2 047
Odvod z loterií §41 b odst.1	-	-	-	1 287	2 076	1 713	1 938	2 448	823
Odvod z loterií §41 b odst.2,3,4	-	-	-	4 649	5 981	6 209	6 162	8 004	2 380
Daň z hazardních her – celkem	-	-	-	-	-	-	-	-	8 936
C E L K E M	190 355	548 432	561 388	583 746	610 757	639 199	670 396	732 197	786 636

Zdroj: Finanční správa ČR, vlastní zpracování

3.2 Daně přímé

Daně lze třídit z různých hledisek. Mezi základní rozlišení daní řadíme daň přímou a nepřímou. Platit daň přímou je zákonem stanoveno určitému subjektu, který se nazývá poplatník. Poplatníkovi se tímto snižuje jeho bohatství, protože daň platí ze svých peněz. Proto jsou také přímé daně označovány vyšší daňovou distorzí³⁶. K daním přímým se zařazují daně příjmové a daně majetkové. Mezi příjmové daně se řadí daň z příjmu právnických osob a daň z příjmu fyzických osob. Mezi daně majetkové zase daň silniční, daň z nemovitosti a daň

³⁶ daňová distorze – odpor daňových subjektů k placení daní

z převodu nemovitosti. Místní poplatky placené v ČR mají všechny znaky daní, a proto mohou být také označovány za majetkovou daň. Jedná o poplatek, který putuje do rozpočtu obcí. Týká se to například poplatků ze psů (Kubátová, 2010).

3.2.1 Daň z příjmu fyzických osob

V České republice jsou daně z příjmu upraveny zákonem č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu dále „ZDP“). Poplatníky jsou daňoví rezidenti nebo nerezidenti České republiky. Daňovým rezidentem je ta osoba, která má trvalé bydliště na území České republiky nebo se zde zdržuje alespoň 183 dní v roce. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí³⁷. Daňovým nerezidentem je osoba, která nesplňuje podmínku daňového rezidenta nebo to o ní stanoví mezinárodní smlouva. Tyto osoby mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Daňovými nerezidenty jsou také osoby, které v České republice jen studují nebo se léčí.

Předmět daně zákon o dani z příjmu rozděluje na pět částí:

- příjmy ze závislé činnosti (z pracovněprávního poměru, za práci členů družstev, odměny členů orgánů právnických osob),
- příjmy ze samostatné činnosti (ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, ze živnostenského oprávnění, z jiného podnikání atd.),
- příjmy z kapitálového majetku (podíly na zisku obchodních korporací, úroky, dávky penzijního připojištění atd.),
- příjmy z nájmu (nájem nemovitých a movitých věcí, kromě příležitostného pronájmu.),
- ostatní příjmy (z příležitostných činností, výhry v loteriích, ceny z veřejných soutěží atd.).³⁸

Od daně z příjmu jsou osvobozeny určité příjmy, které jsou uvedeny v §4 Osvobození od daně. Jedná se například o příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající bydlel alespoň 2 roky před prodejem. Dále třeba příjem z prodeje hmotné

³⁷ §2, č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, část I.

³⁸ Dle §6 - 10 ZDP.

věci s výjimkou prodeje cenného papíru, motorového vozidla, letadla či lodě, nepřesahuje-li doba jejich vlastnění 1 rok a movité věci, která byla zahrnuta do obchodního majetku.

Od základu daně lze odečíst některé položky, jako například dary, které dosahují hodnoty alespoň 2 % ze základu daně nebo 1000 Kč, nejvýše 15 % základu daně; úroky ze stavebního spoření; příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem do výše 12 000 Kč; bezúplatné plnění ve formě jednoho odběru krve 2 000 Kč; zdravotně postižený poplatník si může odečíst od základu daně 13 000 Kč a poplatníci s těžkým zdravotním postižením 15 000 Kč. Poplatník může uplatnit také slevu na dani, např. sleva na poplatníka ve výši 2 070 Kč.

Sazba daně činí, ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část a odčitatelné položky zaokrouhleného na celá sta dolů, 15 %.

Zdaňovací období pro daně z příjmu fyzických osob je kalendářní rok. Pokud poplatník podává daňové přiznání, platí pro něj poslední termín podání daňového přiznání 31. března následujícího roku.

3.2.2 Daň z příjmu právnických osob

Poplatníkem daně z příjmu právnických osob jsou právnické osoby, organizační složky státu a fondy. Poplatníci jsou jako u fyzických osob daňovými rezidenty nebo nerezidenty České republiky. Daňoví rezidenti mají sídlo na území České republiky a jejich daňová povinnost se vztahuje na veškeré příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky a v zahraničí. Daňovými nerezidenty jsou poplatníci, kteří nemají sídlo na území České republiky nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouva.

Předmět daně tvoří veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s veřejným majetkem. V odstavci č. 2 § 18 ZDP jsou uvedeny příjmy, které nejsou předmětem daně. Jsou to například příjmy zdravotních pojišťoven.

Položky, které jsou od daně z příjmu právnických osob osvobozeny jsou uvedeny v § 19 ZDP. Jsou to například členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských smluv.

Dle § 23 ZDP jsou základem daně příjmy, které jsou předmětem daně, snížené o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, musíme však respektovat věcnou i časovou souvislost těchto příjmů a výdajů. Do těchto výdajů řadíme hlavně odpisy, náklady na

zaměstnance, některé daně nebo výdaje na reklamu a propagaci. Například náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku, cenného papíru nebo vyplacené podíly na zisku se jako tyto výdaje daňově uznat nedají.

Sazba daně pro právnické osoby činí 19 %. Daň se vypočte jako součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce dolů a sazby daně. U základního investičního fondu tvoří sazba daně 5 % a 0 % u fondu penzijní společnosti.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, hospodářský rok, účetní období nebo období od rozhodného dne fúze, rozdělení či převodu jmění na společníka do konce kalendářního nebo hospodářského roku.

3.2.3 *Daň z hazardních her*

Jedná se o legislativní novinku, která ruší zákon o loteriích a jiných podobných hrách. Tuto daň upravuje zákon č. 187/2016 Sb. Zákon o dani z hazardních her platný od 1. 1. 2017. Předmětem daně z hazardních her je provozování hazardní hry v České republice. Dani podléhají také internetové hazardní hry, pokud jsou zaměřené alespoň z části na český trh.

Provozovatelem hazardní hry může být pouze právnická osoba, která splňuje zákonné podmínky. Zde patří mimo jiné také tzv. průhledná vlastnická struktura, z které je zřejmé, kdo je skutečným majitelem a dále vlastní zdroje minimálně 2 miliony eur. Účastníkem hazardních her nesmí být osoba mladší 18 let. Hazardní hry nesmí být poskytovány ve škole nebo školském zařízení, ve volnočasovém zařízení pro děti a mládež, v zařízení sociálních služeb, ve zdravotnických zařízeních nebo v zařízeních sloužících církvi a náboženské společnosti.

Základem daně je součet dílčích základů daně za jednotlivé druhy hazardních her. Ty tvoří částka, o níž úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher z loterie, z kursově ztráty, z totalizátorové hry³⁹, z binga, z technické hry⁴⁰, z živé hry⁴¹, z tomboly a z turnaje malého rozsahu⁴² (Finanční správa ČR).

³⁹ Uhodnutí sázkové příležitosti.

⁴⁰ Zejména válcová hra, elektromechanická ruleta a elektromechanické kostky.

⁴¹ Hry, kde sázející hrají proti krupiérovi.

⁴² Karetní hry vyřazovacího typu.

Sazba daně z hazardních her je 23 %, v případě technických her je to 35 % a minimálně 9 200 Kč za každé koncové zařízení.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí a daňové přiznání se podává do 25. dne následujícího měsíce.

3.2.4 Majetkové daně

Majetkové daně slouží ke zdanění majetku osob. Rozlišujeme daň z nemovitostí, daň darovací, dědickou a silniční.

Daň z nemovitostí je nejběžnější majetkovou daní u nás. Je upravena zákonem č. 338/1992 Sb. zákonu o dani z nemovitostí. Předmětem daně jsou pozemky a nemovitosti nacházející se na území České republiky. Od 18. století existuje v České republice územní katastr. Kde jsou vedeny veškeré záznamy o vlastnictví a výměře pozemků v ČR. Předmětem daně z pozemku je tedy výměra pozemku na území ČR zaregistrována v katastru. Ve většině případů je poplatníkem daně z pozemků, vlastník pozemku. Někdy je ale také poplatníkem samotný nájemce. Sazba daně je rozlišná dle velikosti obce, ve které se pozemek nachází. Předmětem daně z nemovitostí jsou budovy a stavby na území České republiky. Poplatníkem daně je majitel stavby. Sazba daně je různá pro byty, rodinné domy, garáže či rekreační domky (Radvan, 2009).

Darovací daň a dědická daň byly dříve upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Od ledna 2014 tato daň již neexistuje a dědictví nebo dary jsou tak předmětem daně z příjmu.

Daň z nabytí nemovitých věcí (dříve z převodu nemovitosti) se řídí od ledna 2014 zákonným opatřením senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, právem stavby (jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky) nebo spoluvlastnickým podílem na nemovité věci. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je od listopadu 2016 vždy kupující. Daňovým základem je buď cena nemovitosti zjištěná posudkem nebo skutečná prodejní cena, a to ta vyšší. Sazba daně je 4 %.

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a používaná na území České republiky pro účely podnikání. Poplatníkem je vlastník automobilu zapsaný v technickém

průkazu a je provozovatelem automobilu. Poplatníkem je rovněž zaměstnavatel, který vyplácí zaměstnanci cestovní náklady. Sazba daně je pevně daná roční částka. U osobních vozidel je výše sazby závislá na objemu motoru a u nákladních aut na počtu náprav a celkové hmotnosti. Zákon navíc stanovuje poplatek za využívání dálnic, který platí jak osobní, tak nákladní automobily, určené nejen k podnikání.

3.3 Daně nepřímé

Daň nepřímá je oproti dani přímé rozdílná v tom, že subjektem je zde plátce, který započítává hodnotu daně do svých výrobků a služeb. Vybranou daň odvádí státu, ale konečné břemeno dopadá na spotřebitele, který je tuto daň nucen zaplatit spolu s výrobkem. Mezi nepřímé daně řadíme daně ze spotřeby. Jsou to daně spotřební a daň z přidané hodnoty. Za nepřímé daně mohou být označovány také místní poplatky za lázeňský nebo rekreační pobyt.⁴³

3.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je v České republice poměrně mladá daň. Byla vytvořena 1. ledna 1993 a od té doby byla už šestkrát upravena. Nyní je upravena dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a je harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. Předmětem daně je zboží nebo služba poskytnutá za úplatu za účelem zisku. U této daně rozlišujeme dvě osoby, a to plátce daně a poplatníka. Plátce daně je daňový subjekt, který má své daňové identifikační číslo a jeho obrat tvoří 1 milion Kč za posledních 12 měsíců. Poplatníci daně jsou osoby, které výrobek kupují, protože sazba daně je obsažena už v jeho ceně. Platíme ji tedy nepřímo. Sazby daně z přidané hodnoty jsou v ČR tři. Základní sazba je 21 %, první snížená je 15 % a druhá snížená je 10 %. Snížená sazba se vztahuje například na potraviny, léky, tiskoviny, hromadná pravidelná osobní doprava, pohřební služby, vodné a stočné, kulturní činnosti, ubytovací služby, stavební práce pro účely bydlení a pro sociální výstavbu a dodávky tepla.⁴⁴

⁴³ Tomanová, 2006.

⁴⁴ Finanční správa ČR.

3.3.2 Spotřební daň

Spotřební daň je typickou nepřímou daní. Je upravena zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Od daně z přidané hodnoty se liší především předmětem daně, způsobem zdaňování a výběrem daně. Výběr těchto daní je prováděn jednorázově, a to většinou již u výrobců nebo dovozců úzké skupiny výrobků. Společným rysem těchto daní je to, že nezatažují výrobce či dodavatele těchto výrobků, ale naopak konečného spotřebitele, jelikož ten, musí zaplatit daň fakticky v ceně výrobku.⁴⁵ Předmětem daně jsou výrobky, které negativně ovlivňují životní prostředí nebo výrobky, které negativně ovlivňují lidské zdraví. Jedná se o tyto výrobky – minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky a surový tabák. Sazby daně jsou stanoveny v pevných částkách na jednotku množství. Sazby daně jsou stanoveny na určitý výrobek bez ohledu na to, jak velký je plátcе daně. Jednotlivé sazby daně jsou znázorněny v tabulce 3.2. Výjimku tvoří pivovar, kde daň z piva se počítá podle toho, jak je velký pivovar. Zdaňovací období je jeden měsíc. Po skončení tohoto období podává plátcе daňové přiznání a odvádí daň. Daň je splatná, když je zboží uvedeno do volného daňového oběhu. Splatnost daně je 40. den po skončení zdaňovacího období. U tabákových výrobků je spotřební daň placena pomocí tabákových nálepek. Zde je daň splatná do 60 dnů od nakoupení tabákových nálepek.⁴⁶

Tabulka 3.2 Sazby vybraných spotřebních daní v ČR v roce 2018

Zboží	Množství	Sazba (v Kč)
Pivo	1 hl	32
Šumivé víno		2 340
Meziprodukty		2 340
Alkohol		28 500
Cigarety	ks	1,46
Doutníky		1,71
Tabák	kg	2 236
Motorové benzíny	1 hl	12 840

Zdroj: European Commission, vlastní zpracování

⁴⁵ Svaz účetních, 2001.

⁴⁶ Finanční správa ČR.

3.3.3 Sociální zabezpečení

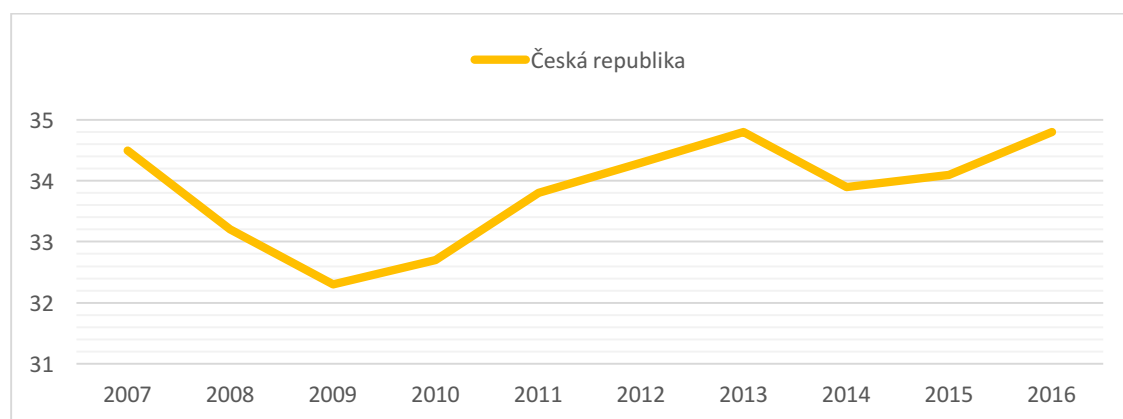
V České republice je placeno zvlášť sociální a zvlášť zdravotní pojištění. Sociální pojištění placené zaměstnavatelem činí 25 % a zdravotní pojištění činí 9 %.

Zaměstnanci odvádí na sociální pojištění 6,5 % a na zdravotní pojištění 4,5 %.

3.4 Daňová kvóta

Nejvyšším veřejným příjmem jsou daňové příjmy. Všechny subjekty jsou současně podrobeny více daním. Což se nazývá celková daňová povinnost. Jedná se o soubor všech částek, které musí subjekt zaplatit. S pojmem celková daňová povinnost je spojen také pojem daňová kvóta.⁴⁷ Daňové kvóty jsou mezinárodní srovnávací ukazatel pro podíl vybraných daní určitého státu na jeho hrubém domácím produktu. Data publikuje Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Daňovou kvótu lze rozdělit na jednoduchou a složenou. Jednoduchá daňová kvóta vyjadřuje podíl daní a cel bez příspěvků na sociální a zdravotní zabezpečení na HDP v běžných cenách. Složená daňová kvóta je mnohem důkladnější ukazatel, protože vyjadřuje podíl všech daní a cel a jiných povinných plateb, jako například sociální a zdravotní pojištění, na HDP v běžných cenách. V grafu 3.1 je znázorněn vývoj složené daňové kvóty v České republice v letech 2007-2016. Z grafu je patrné, že nejvyšší daňová kvóta byla v České republice v roce 2013 a 2016, a to 34,8 %, naopak nejnižší byla v roce 2009, a to 32,3 %.

Graf 3.1 Daňová kvóta v České republice v letech 2007-2016 (v %)



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování.

⁴⁷ Vančurová, Láchová, 2014.

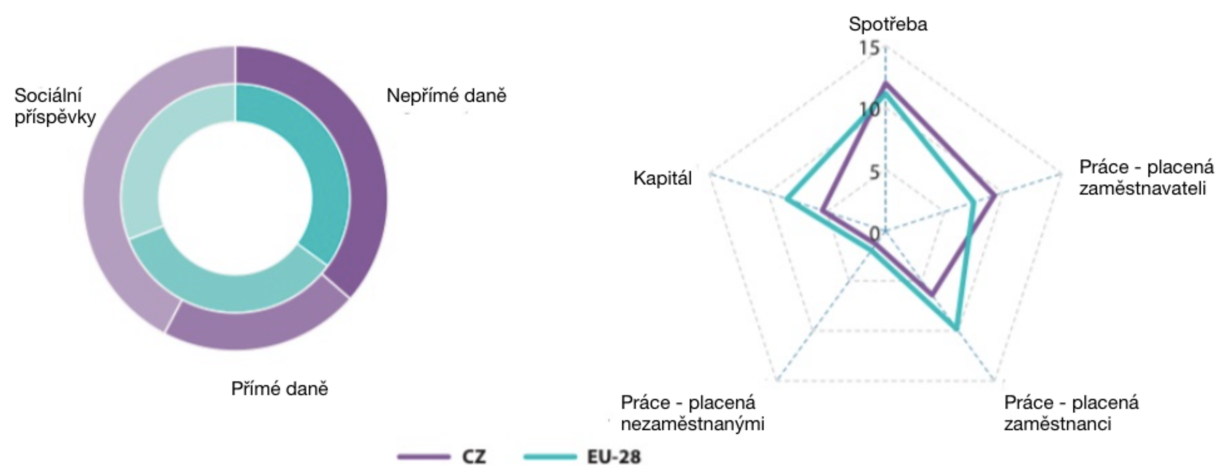
3.5 Srovnání daňových příjmů České republiky se zeměmi EU

V grafu 3.2 je srovnání daňových příjmů podle hlavních daní ve srovnání s EU-28 v roce 2015. Levý graf znázorňuje příjmy v % celkového zdanění a pravý graf v % HDP.

V levém grafu jsou znázorněny sociální příspěvky, nepřímé daně a přímé daně. V porovnání s EU-28 jsou nepřímé daně téměř vyrovnané, ale v České republice jsou trochu vyšší, příjmy z přímých daní jsou oproti EU-28 o necelou polovinu nižší, naopak příjmy ze sociálních příspěvků jsou vyšší.

V pravém grafu jsou znázorněny veličiny podle struktury ekonomické funkce. Jsou to spotřeba, kapitál, práce placená nezaměstnanými, práce placená zaměstnanci a práce placená zaměstnavateli. Při srovnání s EU-28 jsou v České republice vyšší jen spotřeba a práce placená zaměstnavateli.

Graf 3.2 Daňové příjmy podle hlavních daní ve srovnání s EU-28, 2015

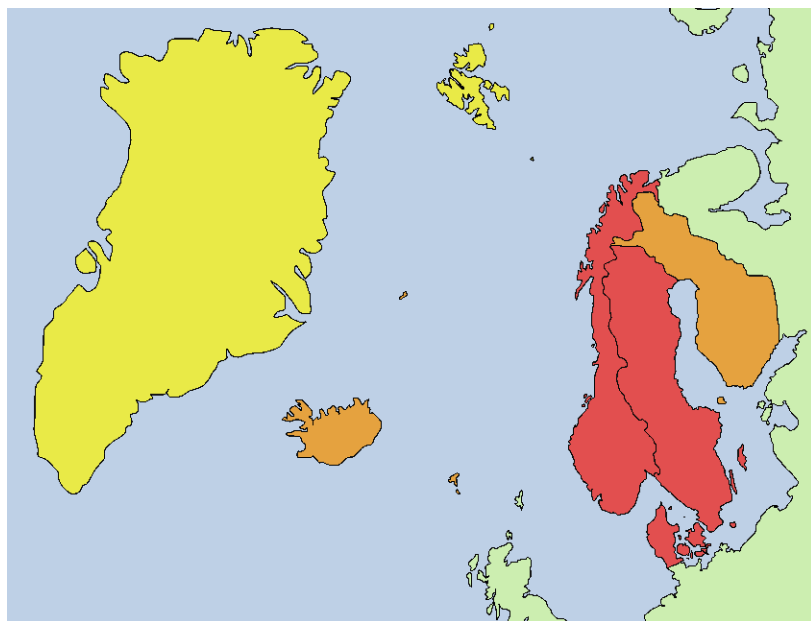


Zdroj: DG Taxation and Customs Union, 2017, vlastní zpracování.

4 Daňová politika vybraných skandinávských zemí

Pojmem Skandinávie se označuje kulturní, historická a etno-lingvistická oblast v severní Evropě. Tato oblast zahrnuje dle nejpřísnější definice pouze království dánské, švédské a norské. Na Skandinávském poloostrově se rozkládá Norsko a Švédsko, zatímco Dánsko je tvořeno Jutským poloostrovem, ostrovy Fyn, Sjælland a stovkami dalších ostrovů. Občas se ke Skandinávii přiřazuje také Island, Faerské ostrovy a Finsko, tedy země, které jsou historicky spjaté se Skandinávií. Toto označení je ovšem ve Skandinávii považováno za nepřesné, a proto se místo něj používá termín Severské země, což zahrnuje jak Skandinávii, tak ostatní zmíněné země. Pojem Skandinávie je ve většině případů používá pouze jako kulturní termín, ale často se zaměňuje s pojmem Skandinávský poloostrov. Na obrázku 4.1 je mapa označující červenou barvou státy dle nejpřísnější definice, oranžovou barvou státy s možným rozšířením a žlutou barvou maximální rozšíření, které se ve Skandinávii používá jako pojem severské země.

Obrázek 4.1 Rozdělení pojmu Skandinávie, geograficky



Zdroj: www.cs.wikipedia.org

Nejvíce osídlenou oblastí je vzhledem ke svému mírnému podnebí jih. Území Skandinávie sahá až k severnímu polárnímu kruhu, ovšem díky Golfskému proudu má celkem mírné podnebí. Ve většině skandinávských hor najdeme podnebí horské tundry. Je zde mnoho jezer a morén, což představuje pozůstatek doby ledové.

Tato diplomová práce se zabývá Skandinávií z kulturního hlediska, nikoli z geografického. Tudíž pro účely této diplomové práce byly vybrány tři státy, Dánsko, Norsko a Finsko. Tyto státy byly vybrány z důvodu, že jsou svým způsobem něčím výjimečné. Norsko není vůbec členem Evropské unie, Dánsko je členem Evropské unie (1973), ale není členem měnové unie a Finsko je členem Evropské unie (1995) i členem měnové unie (1999), ale není členem NATO. A má stále aktivní vojenskou službu.

Norsko se rozkládá podél západního pobřeží Skandinávského poloostrova. Pod suverenitu Norska spadají také Špicberky, ty si ale ponechaly svou nezávislost v oblasti daňové legislativy. V tomto státě s nádhernou, ale drsnou krajinou žije poměrně nízký počet obyvatel. Dánsko je nejmenší skandinávská země, která se těší pravděpodobně nejvyšší životní úrovni ze států Evropské unie. Zároveň má také nejvyšší daně a zahraniční dluh. Finská kultura a jazyk se značně liší od ostatních severských států. Po dlouhá léta své historie byl finský národ pod nadvládou Švédska a Ruska, ale nikomu se nepodařilo zlomit jeho ducha. Finsko je rozlohou šestá největší evropská země, která se vždy musela vyrovnávat se svojí nevýhodnou geografickou polohou na periferii Evropy a drsnými klimatickými podmínkami. K Finsku také patří ostrovy Ålandy, které mají sice své zákony v oblasti školství, zdravotnictví, kultury, dopravy, životního prostředí aj., na rozdíl od Špicberků však daně na těchto ostrovech vybírá Finsko. Nepodléhají však daňovému systému EU. Dvě z těchto zemí jsou konstituční monarchie, kde je hlavou státu král nebo královna. Naopak ve Finsku je hlavou státu prezident, který je volen přímo. Ve všech třech zemích je jednokomorový parlament, přičemž v Dánsku zákony schvaluje královna. Všechny země patří k velmi vyspělým ekonomikám s vyspělými technologiemi, zemědělstvím a moderním tržním hospodářstvím.

4.1 Daňový systém Norska

Společnosti podléhají dani z příjmu právnických osob. Zaměstnavatelé musí platit příspěvky na sociální zabezpečení. Zvláštní právní předpisy v oblasti přímých daní se vztahují na některé oblasti Norska, nejvíce na Jan Mayen a Špicberky. Kromě toho se na činnosti týkající se průzkumu a využívání ropných zdrojů a využívání vodních zdrojů vztahují zvláštní režimy. Norská daňová pravomoc podle vnitrostátních právních předpisů zahrnuje Norské království,

Špicberky, Jan Mayen a závislá norská území mimo Evropu. Pro účely DPH se Jan Mayen a Špicberky nacházejí mimo daňovou jurisdikci Norska.⁴⁸

Fyzické osoby podléhají dani z příjmů krajů a obcí. Navíc mohou být vybírány daně z čistého národního bohatství. Norsko vybírá daně z dědictví a darů. Zaměstnanci i osoby samostatně výdělečně činné musí platit příspěvky sociálního zabezpečení. Vnitrostátní daňové právo se nevztahuje na žádnou zvláštní geografickou jurisdikci. Ale vztahuje se na daňové subjekty v království a majetek nebo příjem pocházející ze zdrojů v rámci království.

Platná měna je Norská koruna (NOK).

4.1.1 Daň z příjmu právnických osob

Právnické osoby podléhají dani z celosvětových zisků. Příjmy z nemovitého majetku v zahraničí jsou zpravidla osvobozeny. Korporátní akcionáři jsou osvobozeni od zdaňování dividend a pro individuální akcionáře platí klasický modifikovaný systém zdanění dividend. Od ledna 2013 podléhají ropné společnosti pouze územnímu zdanění. Příjmy a výdaje, které jsou spojené s jejich zahraniční činností nejsou v Norsku zdanitelné.⁴⁹

Daňové subjekty, které podléhají dani z příjmu právnických osob, jsou společnosti s ručením omezeným, vzájemné pojišťovny, družstevní společnosti, nedělené pozemky zesnulých osob a všechny nezávislé organizace. V norském daňovém zákoně není určen pojem „rezident“, nicméně je za rezidentství považováno místo centrálního vedení společnosti a kontroly.

Zdanitelné příjmy podléhají celosvětovým příjmům a kapitálovým ziskům. Tyto dvě položky jsou sloučeny a zdaněny na základě obecné daňové sazby. Námořní společnosti mají možnost osvobodit své příjmy od daně z příjmu právnických osob a místo toho podléhají režimu daně z tonáže⁵⁰. Od daně jsou osvobozeny některé regionální dotace.

Odečitatelné položky jsou všechny běžné výdaje vzniklé při získávání zajištění a udržení příjmu, zahrnují odměny pro zaměstnance a také související příspěvek na sociální zabezpečení, úroky a provize za úvěry, ztráty z prodeje dluhopisů atd.⁵¹

Sazba daně z příjmu právnických osob je 24 %, před lednem 2017 byla sazba 25 %. Společnosti se sídlem ve Špicberkách podléhají daňové sazbě 16 % do výše 15 milionů NOK.

⁴⁸ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁴⁹ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁵⁰ Termín tonáž se užívá pro výpočet objemu lodi či lodního nákladového prostoru.

⁵¹ Baggerman, Schellekens, 2017.

Společnosti, které převyšují tuto částku a nesouvisejí s pracovní silou nebo tvorbou kapitálu ve Špicberkách, podléhají sazbě 24 %. Srážkové daně z tuzemských plateb v Norsku nejsou. Námořnické společnosti se mohou rozhodnout, jestli budou podléhat dani z příjmu právnických osob nebo daně z tonáže. Daň z tonáže závisí na čisté tonáži. Sazby jsou vyjádřeny v NOK za tisíc tun za den. Sazba se pohybuje od 0 NOK do 18 NOK za tisíc tun.⁵²

Zdaňovací období je kalendářní rok a je stejné jako účetní období. Daňové přiznání se podává do konce května následujícího roku.

4.1.2 Daň z příjmu fyzických osob

Obyvatelům Norska podléhají dani z příjmu fyzických osob všechny jejich celosvětové příjmy. Osobou povinnou k dani jsou všichni, ač mají bydliště v Norsku nebo ne. Rezidentem se člověk stane, pokud na tomto území pobývá déle než šest měsíců. Příjem manželů je sloučený a zdaňovaný společně.⁵³

Základem daně je čistý příjem. Mezi zdanitelné příjmy patří příjmy z dosavadního nebo minulého zaměstnání, příjmy z podnikání, renta a příjmy z movitého a nemovitého majetku. Dále se počítá daň z osobního příjmu, který je očištěn o odpočty.

Obecná sazba daně je 24 %, osoby žijící v oblasti Finnmark a Nord-Troms mají sníženou sazbu 21,5 %.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Pro podnikatele platí jejich účetní rok, který nemusí být shodný s kalendářním rokem. Daňové přiznání pro zaměstnance musí být podáno do konce dubna následujícího roku. Daňové přiznání pro podnikatele musí být podáno do konce května následujícího roku. Papírové daňové přiznání musí být podáno do konce března.⁵⁴

Základem daně z hrubého příjmu jsou hrubé příjmy z mezd a platů, odměny členů představenstva, komise, naturální benefity obdržené v rámci zaměstnání nebo výkonu funkce a vybrané sociální dávky. Minimální standardní odpočet je 43 %, přičemž maximální výše je 91 450 NOK. Sazby daně z hrubého osobního příjmu jsou závislé na výši příjmu. V tabulce 4.1 jsou tyto sazby znázorněny.⁵⁵

⁵² Baggerman, Schellekens, 2017.

⁵³ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁵⁴ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁵⁵ Baggerman, Schellekens, 2017.

Tabulka 4.1 Sazba národní daně z hrubého příjmu v Norsku, 2018

Zdanitelný příjem (v NOK)	Sazba daně (v %)
Do 169 000	0
169 000 – 237 900	1,4
237 900 – 598 050	3,3
598 050 – 909 500	12,4
Přes 962 050	15,4

Zdroj: KPMG, 2018, Vlastní zpracování

4.1.3 Příspěvek na sociální zabezpečení

Příspěvek na sociální zabezpečení zaměstnavatelem tvoří 14,1 %. Pro zaměstnance, kteří jsou ze severního Norska nebo rozvojových oblastí přispívají sníženou sazbou 0 %, 5,1 %, 6,4 %, 7,9 % a 10,6 %. Tyto nižší sazby platí pro režim malé státní podpory nepřekračující 530 tisíc NOK pro každého zaměstnavatele v těchto oblastech.⁵⁶

Zaměstnanci platí příspěvek na sociální zabezpečení ve výši 8,2 % ze základu daně shodného pro výpočet daně hrubého příjmu. Snížená sazba je 5,1 % a platí pro důchodce a životní pojištění, stejně jako pro zaměstnance pod 17 let nebo přes 69 let.⁵⁷

Osoby samostatně výdělečně činné musí odvádět příspěvek ve výši 11,4 %.

4.1.4 Dědická daň a daň darovací

Tyto dvě daně byly od 1. ledna 2014 zrušeny.

4.1.5 Daň z nemovitostí

Dani podléhá nemovitost nacházející se v Norsku a podléhá obecní dani za předpokladu, že obec využila právo vybírat daně. Základem daně je oceněná hodnota nemovitosti, která je

⁵⁶ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁵⁷ Baggerman, Schellekens, 2017.

obvykle mezi 20–50 % reálné tržní hodnoty. Daňová sazba je pevná, v rozmezí od 0,2 % do 0,7 %, v závislosti na obci. Od daně jsou osvobozeny národní parky a přírodní rezervace.⁵⁸

4.1.6 *Daň z přidané hodnoty*

Daň z přidané hodnoty je velmi podobná systému dani z přidané hodnoty v zemích Evropské unie. Oblast Jan Mayen a Špicberky nespadají v této oblasti pod norskou legislativu. Daňové přiznání se v Norsku vyplňuje pouze elektronicky, nicméně může být zažádáno o výjimku a podat jej papírově.

Daňovým subjektem jsou osoby, které provozují obchodní činnosti a jejich roční obrat převyšuje 50 tisíc NOK. K subjektům povinným k dani patří také veřejné orgány, charitativní a neziskové organizace, které mají zdanitelné plnění. Od DPH jsou osvobozeny veřejné orgány, které poskytují zboží a služby opětovně veřejným orgánům. Neziskové organizace, které nemají roční obrat vyšší než 140 tisíc NOK, jsou od DPH také osvobozeny.

Předmětem daně z přidané hodnoty je poskytování zboží a služeb v Norsku i v zahraničí.

Základem daně jsou všechny náklady související se zbožím, například doprava, pojistné a podobně. Pro dovážené zboží je hodnota zboží navýšená o clo.

Základní sazba daně je 25 %. Snížená sazba je 15 %, která je aplikována na jídlo a nápoje. Druhá snížená sazba je 10 %, která se vztahuje na hromadnou dopravu, kulturu⁵⁹, služby cestovních kanceláří, lístky do kina, hotely a ubytovací služby a pronájem rekreačních objektů.⁶⁰

4.1.7 *Spotřební daně*

Spotřební daně jsou významným zdrojem příjmů pro norskou vládu. Vztahují se na širokou škálu produktů. Důležité jsou spotřební daně z motorových vozidel, benzínu, alkoholických nápojů, lihovin a tabákových produktů, které jsou poměrně vysoké. V tabulce 4.2 jsou znázorněny vybrané sazby spotřebních daní v Norsku.

⁵⁸ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁵⁹ Muzea a sportovní uspořádání.

⁶⁰ Baggerman, Schellekens, 2017.

Tabulka 4.2 Sazby vybraných spotřebních daní v Norsku v roce 2018

Zboží	Množství	Sazba
Pivo převyšující 2,5 % objemového alkoholu a ostatní nápoje s obsahem alkoholu nad 2,5 % do 4,7 %	27 litrů celkem	20 NOK/l nebo 7 NOK/0,33 l
Nápoje nad 4,7 % a nižší než 15 % obj. alkoholu (víno)		60 NOK/l nebo 45 NOK/lahev
Nápoje od 15 % do 22 % objemového alkoholu včetně		115 NOK/l nebo 85 NOK/lahev
Nápoje nad 22 % až do 60 % obj. alkoholu (lihoviny)	4 litry	325 NOK/L nebo 230/lahev
Tabák ke kouření	500 g celkem	290 NOK/100 g
Šňupací a žvýkací tabák		120 NOK/100 g
Doutníky a doutníčky		290 NOK/100 g
Cigarety	400 kusů	290 NOK/100 ks
Cigaretový papír a dutinky		5 NOK/100 listů/dutinek

Zdroj: Baggerman, Schellekens, 2017, vlastní zpracování.

4.2 Daňový systém Dánska

Společnosti podléhají dani z příjmu právnických osob. Uhlovodíková daň se vybírá u společností, které těží uhlovodík. Platí zde systém DPH. Za samostatné jurisdikce v oblasti daňové politiky se počítá Grónsko a Faerské ostrovy. V těchto oblastech se tedy nevztahují dánské daňové předpisy. Mezi těmito zeměmi a Dánskem jsou v platnosti daňové smlouvy.

Fyzické osoby podléhají dani z příjmu fyzických osob, která je vybírána na třech úrovních státní, místní a státní přírážka na zdravotní péči⁶¹. Platí daň dědická a darovací, rovněž také příspěvek na sociální zabezpečení.

V Dánsku je platná dánská koruna (DKK).

4.2.1 Daň z příjmu právnických osob

Právnické osoby podléhají dani z celosvětových zisků. Příjmy z nemovitého majetku v zahraničí nejsou předmětem daně z příjmu právnických osob. Dánsko má klasický daňový

⁶¹ Obdoba zdravotního pojištění v České republice.

systém. Korporátní akcionáři jsou osvobozeni od zdaňování dividend a pro individuální akcionáře platí snížené sazby.

Daňové subjekty, které podléhají dani z příjmu právnických osob jsou veřejné a soukromé společnosti založené v Dánsku; další PO, které jsou rezidenty a jsou založené pomocí omezeného ručení a jejich zisk je rozdělován podle výše vkladu; spořicí a družstevní banky; pojišťovny a určité hypoteční instituce; investiční fondy, které vydávají převoditelné cenné papíry; nadace a ostatní PO, které jsou rezidenty a provádí podnikatelskou činnost. Rezidentem je právnická osoba, která je registrována na dánském obchodním úřadě.

Z předmětu daně z příjmu právnických osob jsou vyjmuty příjmy ze zahraničního nemovitého majetku a příjmy z trvalých provozoven v zahraničí. Ostatní příjmy jako například příjmy z podnikání, dividendy, licenční poplatky, úroky apod. podléhají celosvětové daňové povinnosti. Ustanovení, které definuje položky zdanitelných příjmů je upraveno velmi obecně a zahrnuje tak prakticky veškeré příjmy, a to buď v penězích nebo v naturáliích. Osvobození od daně se týká domácích a zahraničních dividend nebo kapitálových zisků z dceřiných investic a kapitálových investic.⁶²

Odečitatelné položky jsou výdaje na získávání, zajištění a udržování zdanitelných příjmů. Zvláštní ustanovení dovoluje také výdaje na rozšíření podnikání, průzkum trhu nebo výzkum a vývoj vynaložené jednou za pět let. K daňově odečitatelným nákladům lze dále zařadit dary charitativním společnostem a dalším společnostem pro veřejně prospěšné účely do výše 15 200 DKK za rok. Daňově uznatelným nákladem jsou také, na rozdíl od České republiky, náklady na reprezentaci do výše 25 %.⁶³

Sazba daně z příjmů právnických osob je 22 %. V Dánsku se uplatňuje srážková daň 22 % na dividendy. Od 1. ledna 2016 byla srážková daň na dividendy z nekótového portfolia snížena na 15,4 %.

Zdaňovacím obdobím je daňový rok⁶⁴. Daňové přiznání se podává nejpozději do šestého měsíce po skončení zdaňovacího období. Pokud toto období končí mezi 1. únorem a 31.

⁶² Baggerman, Schellekens, 2017.

⁶³ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁶⁴ Daňový rok je stejný jako rok kalendářní, ale společnost si může vybrat a mít daňový rok odlišný od kalendářního.

březnem, daňové přiznání musí být podáno do 1. srpna toho roku. Od 1. srpna 2014 není dále možné podávat daňové přiznání v papírové formě.⁶⁵

4.2.2 *Daň z příjmu fyzických osob – státní*

Daň z příjmů fyzických osob jsou vybírány z celosvětových ročních příjmů daňových poplatníků včetně kapitálových zisků. Dánsko uplatňuje progresivní daň z příjmu fyzických osob.

Daňovými poplatníky jsou osoby, které jsou rezidenty Dánska, mají bydliště v Dánsku, které pobývají na území Dánska déle než šest měsíců, včetně krátkodobých zahraničních pobytů a osoby které jsou dánskými příslušníky a vykonávají zaměstnání na lodi registrované v Dánsku. Studenti a turisté, kteří si chtějí ponechat své trvalé bydliště ve svém státě, se stanou rezidenty pouze pokud jejich pobyt překročí 365 dní ve dvouletém období. Manželé podléhají dani z příjmu FO každý zvlášť a dítě také.⁶⁶

Předmětem daně jsou všechny příjmy v penězích nebo naturáliích. Všechny složky příjmů jsou zdanitelné, pokud nejsou osvobozeny zákonem. Zdanitelné příjmy jsou rozděleny do čtyř kategorií osobní příjem, kapitálový příjem, příjem z akcií a příjem z CFC⁶⁷. Slevy na dani se poskytují pro osoby, které dojíždějí do svého zaměstnání (1,94-0,97 DKK/km) a na děti (18 024 – 11 232 DKK). Poplatníci si mohou odečíst tzv. hodnotu osobní tolerance, která je 42 900 DKK. Zaměstnavatelé platí svým zaměstnancům podporu ve výši 13 600 DKK.

Osobní příjem se skládá z příjmu zaměstnance, příjmu ze samostatně výdělečné činnosti, penze a darů. Kapitálový příjem zahrnuje čisté úroky, zisky a ztráty z dluhopisů a jiných pohledávek a zisk z prodeje nemovitostí. Kapitálové příjmy do 2 tisíc DKK jsou vyloučeny. Kapitálové příjmy do 41 900 DKK nepodléhají zvýšené sazbě. Příjem z akcií se skládá ze zisků akcií, dividend společností, které jsou rezidenty a dividend společností, které nejsou rezidenty.⁶⁸

Sazba daně z příjmu fyzických osob je rozdělena do šesti kategorií podle příjmu. V tabulce 4.3 jsou znázorněny jednotlivé sazby podle příjmu pro rok 2017.

⁶⁵ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁶⁶ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁶⁷ Controlled Foreign Corporation Regime = předpisy týkající se ovládaných zahraničních společností.

⁶⁸ Baggerman, Schellekens, 2017.

Tabulka 4.3 Sazby daně z příjmu fyzických osob pro rok 2017

Zdanitelný základ (v DKK)	Sazba daně (v %)
Osobní příjem a čistý kapitálový příjem	10,08
Osobní příjem a čistý kapitálový příjem s určitým příspěvkem na důchod přesahující 467 300 DKK	15
Příjem z akcií nepřesahující 50 600 DKK	27
Příjem z akcií přesahující 50 600 DKK	42
Příjem CFC	22
Příjem z důchodu přesahující 379 900 DKK	4

Zdroj: Baggerman, Schellekens, 2017, vlastní zpracování.

Sazba srážkové daně činí 27 % a je uplatňována na příjmy z akcií. Pokud tento příjem nepřekročí 50 600 DKK, je tato sazba konečná.⁶⁹

Zdaňovací období je daňový rok. Daňový rok pro fyzické osoby je shodný s kalendářním rokem.

Daňové přiznání musí být podáno do 1. května následujícího zdaňovacího období.

4.2.3 Daň z příjmu fyzických osob – místní

Tato daň se vztahuje na zdanitelný příjem, tj. celkový osobní a kapitálový příjem a obecné srážky. Pro tuto daň je osobní příspěvek 44 tisíc DKK a Sazby místní daně se pohybují v rozmezí 22,5 % a 27,8 %. Průměrná sazba je 24,9 % s příspěvkem na zdravotní zabezpečení je to 26,9 %.⁷⁰

4.2.4 Příspěvek na sociální a zdravotní zabezpečení

Zaměstnavatelé v Dánsku svým zaměstnancům neplatí příspěvek na sociální zabezpečení.

Zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné platí příspěvek na sociální zabezpečení ve výši 8 % a 8 % na zdravotní pojištění. Vyměřovacím základem je hrubý příjem navýšený o daňovou hodnotu automobilu využívaného k podnikání a příspěvek na důchodové pojištění placené zaměstnavatelem. Zaměstnanci jsou také povinni platit příspěvek na penzijní

⁶⁹ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁷⁰ Baggerman, Schellekens, 2017.

připojištění. Příspěvek pro zaměstnance, který pracuje na plný úvazek a přijímá měsíční odměnu, je 94,65 DKK za měsíc.⁷¹

Státní přírážka na zdravotní péči činí 2 % a je vypočítaná ze zdanitelného příjmu.

4.2.5 *Církevní daň*

Církevní daň se dotýká pouze členům dánské státní církve. Výběr daně je stejný jako u daně z příjmu na místní i státní úrovni a základ daně se vypočte stejným způsobem jako u daně místní. Sazba církevní daně je různá dle obce a pohybuje se v rozmezí 0,41 % až 1,30 % (průměrná sazba 0,99 %).⁷²

4.2.6 *Daň z nemovitosti*

Nemovitosti v Dánsku podléhají dvěma kategoriím daně, a to daň místní a daň místní uvalená na budovy používané pro podnikatelské účely – kanceláře, hotely, dílny atd.

Daňovým subjektem je obvykle vlastník nemovitosti. Zdanitelným základem pro daň místní je cena půdy, nikoli budovy. Zdanitelným základem pro daň místní uvalenou na podnikatelské budovy je cena budovy, nikoli půdy.

Sazba daně místní se pohybuje od 1,6 % do 3,4 %. Sazba daně místní uvalené na podnikatelské budovy nesmí přesáhnout 1 %.

Dani z nemovitosti dále podléhají samostatně stojící domy, dvojdomky, byty, letní chaty apod. Ty podléhají dani z nemovitosti na státní úrovni. Sazba daně činí 1 % pokud hodnota nemovitosti nepřekročí 3 040 000 DKK, poté je sazba 3 %.

4.2.7 *Daň dědická a darovací*

Daň dědická obsahuje daň z nemovitosti uloženou na čistou hodnotu pozůstalosti zemřelé osoby a dodatečnou daň z převodu majetku jiným osobám než přímým příbuzným⁷³. Osoby, které jsou osvobozeny od daně z pozůstalosti je jen manžel nebo manželka. Osoby, které nejsou subjektem daně z dědictví jsou děti, nevlastní děti a jejich potomci; manželé dětí a nevlastních dětí, rodiče. Odečitatelná položka je 276 900 DKK. Pokud měl zesnulý v době

⁷¹ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁷² Baggerman, Schellekens, 2017.

⁷³ Daň z dědictví.

smrti bydliště v Dánsku, je předmětem daně tržní hodnota jeho nemovitosti po celém světě. Pokud zesnulý neměl bydliště v Dánsku, tak je předmětem daně pouze majetek v Dánsku. Sazba daně z pozůstalosti je 15 % a sazba daně z dědictví je 25 %.⁷⁴

Daň darovací je v Dánsku vybírána z darů dětem, nevlastním dětem a jejich potomkům, rodičům, nevlastním rodičům, prarodičům a manželům dětí a nevlastních dětí. Dárky manželům jsou osvobozeny. Ostatní dary jsou předmětem daně z příjmu. Daň platí obdarovaný, ale dárce je za daň také odpovědný. Sazba darovací daně je rozdělena podle obdarované osoby. Dary pro děti/nevlastní děti a jejich potomky, rodiče jsou zdaňovány od 62 900 DKK, a to 15 %. Dary pro nevlastní rodiče a prarodiče jsou zdaňovány 36,25 % od částky přesahující 62 900 DKK a dary manželům dětí a nevlastních dětí jsou zdaněny 15 % od částky převyšující 22 000 DKK.⁷⁵

4.2.8 *Daň z přidané hodnoty*

Dani z přidané hodnoty podléhají zboží a služby.

Daňovým subjektem jsou fyzické nebo právnické osoby vykonávající podnikatelskou činnost, jejichž obrat přesáhl 50 000 DKK.

Předmětem DPH jsou zboží a služby poskytnuté v Dánsku, zboží nebo služby pořízené z jiného členského státu EU a zboží a služby dovezené ze zemí mimo EU.

Sazba DPH je 25 % na všechno zboží a služby, které nejsou osvobozeny nebo s 0 % sazbou. Mezi ně patří noviny, hromadná doprava, finanční služby, pojišťovací služby, služby poskytující charitativní organizace, zdravotnické služby, budovy a pozemky, které byly postaveny před rokem 2011.⁷⁶

4.2.9 *Spotřební daň*

V Dánsku se na některé stimulanty platí clo. Jedná se o tabákové výrobky, pivo, víno, lihoviny, zmrzlinu, čokoládu, cukrovinky a minerální vodu. Minerální voda zahrnuje šumivé nápoje a šťávy a koncentrované produkty. Výrobci a dovozci platí daň. Daň je potom převedena na spotřebitele. V tomto případě není cílem povzbudit společnosti, aby vyvíjely

⁷⁴ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁷⁵ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁷⁶ KPMG, 2018.

alternativy, ale aby povzbudily spotřebitele, aby snížili svou spotřebu těchto nezdravých výrobků. Daň je zrušena na vývoz, aby dánské společnosti mohly konkurovat v zahraničí.⁷⁷

V tabulce 4.4 jsou znázorněny sazby vybraných spotřebních daní v Dánsku. Sazby spotřebních daní v Dánsku jsou v eurech.

Tabulka 4.4 Sazby vybraných spotřebních daní v Dánsku v roce 2018

Zboží	Množství obj. alkoholu	Sazba (v EUR)
Pivo	<10 %	1,09/l
	>10 %	1,98/l
Víno	<10 %	1,09/l
	>10 %	1,99/l
Meziprodukty – min sazba		45/hl
Nešumivé nápoje	15–22 %	123/hl
Šumivé nápoje	15-22 %	164,46/hl
Snížená sazba – nešumivé nápoje	1,2-6 %	52,31/hl
Snížená sazba – šumivé nápoje	6-15 %	82,36/hl
Etanol	100 %	2 015,64/hl
Cigarety	-	85,39/1000 ks
Doutníky a doutníčky	-	26,36/1000 ks
Sekaný tabák ke kouření	-	60,70/1000 ks
Ostatní tabák ke kouření	-	53,99/1000 ks

Zdroj: Confederation Fiscale Europeenne, vlastní zpracování.

4.3 Daňový systém Finska

Podnikové zisky podléhají vnitrostátní dani z příjmu právnických osob. Kromě toho jsou právnické osoby povinny platit příspěvek na sociální zabezpečení, místní daň z nemovitosti a daň z přidané hodnoty.

Fyzické osoby, které mají bydliště ve Finsku. Příjmy rezidentů se daní progresivní sazbou na národní úrovni a paušální sazbou na místní úrovni a při církevní dani. Nerezidenti podléhají dani z příjmu FO jen z příjmů vzniklých ve Finsku. Ve Finsku se platí daň dědická a darovací na státní úrovni a stát také ukládá řadu nepřímých daní. Na místní úrovni jsou vybírány daně z nemovitostí.

⁷⁷ Confederation Fiscale Europeenne.

Finské území zahrnuje také ostrovy Ålandy, ty ale mají svou vlastní jurisdikci v oblasti daně z přidané hodnoty a místní daně z příjmu.

Platná měna ve Finsku je euro (EUR).

4.3.1 Daň z příjmu právnických osob

Ve Finsku funguje klasický model dvojího zdanění příjmu. Firmy daní svůj zisk a dividendy daní akcionáři. Nicméně dividendy obdržené akcionáři od firem na území Finska jsou od daně plně osvobozeny.

Finsko rozlišuje jako subjekt daně dva typy společností s ručením omezeným – veřejná obchodní společnost a soukromá společnost. Oba tyto typy společností jsou považovány za samostatné daňové subjekty. Sdružení a ekonomicky zájmové skupiny jsou daněny v rukou společníků. Firma je rezidentem, pokud je společnost registrovaná ve Finsku a působí podle finského zákona.⁷⁸

Základem daně jsou celosvětové příjmy. Stanovení čistého výsledku se počítá pro všechny příjmové kategorie. Jedná se o tři kategorie – obchodní příjem, příjem ze zemědělské a lesnické činnosti a ostatní příjem. Obchodní příjem také zahrnuje příjem z nemovitostí a z investičních činností spojených s podnikáním. Nejvýznamnějším osvobozením od daně z příjmu právnických osob jsou dividendy.⁷⁹

Odečitatelné položky jsou náklady na reklamní předměty. Daňově uznatelnými náklady je také 50 % na reprezentaci. Mezi daňově odečitatelné položky lze zařadit také dary charitativního účelu v rozmezí 850 - 250 000 eur. Tato hranice je určena darům pro univerzity a jiné formy vyššího vzdělání ve Finsku. Od roku 2014 je možné daňově uznat ztrátu pracovní doby vyplývající ze školení zaměstnanců.⁸⁰

Sazba daně z příjmu právnických osob je 20 %.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí právnické osoby podat do čtyř měsíců od uzavření účetního roku.

⁷⁸ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁷⁹ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸⁰ Baggerman, Schellekens, 2017.

4.3.2 Daň z příjmu fyzických osob

Subjektem daně z příjmu jsou rezidenti, kteří mají ve Finsku trvalé bydliště, anebo zde pobývají déle než šest měsíců. Osoba, která ukončí svůj pobyt ve Finsku, je rezidentem ještě další 3 roky. Manželé jsou posuzováni zvlášť.

Základem daně jsou všechny celosvětové příjmy. Ve finském zákoně není přesná definice příjmu. Všeobecně jsou to všechny peněžní i nepeněžní příjmy. Příjmy jsou rozděleny na příjmy z kapitálového majetku a příjmy z výdělečné činnosti. Příjmy z kapitálového majetku jsou předmětem daně na státní úrovni s progresivní sazbou. Příjmy z výdělečné činnosti jsou předmětem státní daně s progresivní sazbou, stejně jako místní a církevní daně s paušální sazbou a příspěvku na sociální zabezpečení. Od daně jsou osvobozeny alimenty, stipendia a jiné formy peněžní podpory při studiu.⁸¹

Sleva na dani je poskytována osobám, které mají půjčku na studium ve výši 35 %. Maximální sleva je 1 400 eur. Pokud příjem převyší 33 tisíc eur, tak je sazba snížena o 1,46 % přebytku.⁸² Sleva na dani je poskytována na dítě a to 80 eur/dítě. K dalším slevám patří například slevy na léky, dobrovolnická činnost nebo náklady na přestěhování z místa bydliště do místa zaměstnání za použití nejlevnějšího dopravního prostředku.⁸³

V tabulce 4.5 jsou znázorněny sazby daně z příjmu fyzických osob. Dle finského zákona jsou každoročně upravovány. Sazba municipální daně je v rozmezí 17 % a 22,5 %.

Tabulka 4.5 Sazby daně z příjmu FO ve Finsku 2018

Zdanitelný příjem (v EUR)	Daň z nižší částky (v EUR)	Sazba daně z přebytku
17 200 – 25 700	8	6
25 700 – 42 400	518	17,2
42 400 – 74 200	3 398,75	21,25
74 200 – a více	10 156,25	31,25

Zdroj: KPMG, 2018, vlastní zpracování.

Zdaňovací období je kalendářní rok.

Fyzické osoby nemusejí podávat daňové přiznání, místo toho obdrží předvyplněné přiznání, a to musí doplnit, popřípadě opravit a zaslat nejpozději do 4. nebo 13. května. Pro osoby, které provádějí zemědělskou činnost platí dřívější datum.

⁸¹ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸² Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸³ KPMG, 2018.

4.3.3 Příspěvek na sociální zabezpečení

Příspěvek na sociální zabezpečení pokrývá příspěvek na zdravotní pojištění.

Zaměstnavatelé platí příspěvek na sociální zabezpečení ve výši 1,08 %. Tento příspěvek nemusí být placen lidem do 16 let a nad 68 let. Dále musí zaměstnavatelé platit 17,95 % na příspěvek na penzijní připojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 1 % na prvních

2 044 500 eur a 3,9 % při překročení tohoto limitu a příspěvek na úrazové pojištění ve výši 0,1 – 7 %.⁸⁴

Příspěvek na sociální zabezpečení FO je vypočítávám ze základu pro výpočet místní daně. Sazba příspěvku je 2,12 % a skládá se z příspěvku na zdravotní péči (1,30 %) a denního příspěvku (0,82 %). Příspěvek na zdravotní pojištění ve výši 1,47 % se platí z důchodu. Zaměstnanci musí platit příspěvek na důchod ve výši 5,7 % a příspěvek na pojištění v nezaměstnanosti 1,15 %.⁸⁵

Osoby samostatně výdělečně činné musí odvádět sociální příspěvek ve výši 2,25 % a ten se skládá z příspěvku na zdravotní péči (1,30 %) a příspěvek na denní péči (0,95 %).⁸⁶

4.3.4 Církevní daň

Tuto daň odvádí osoby, které jsou členy evangelicko-luteránské církve a pravoslavné církve. Základ daně je stejný jako pro výpočet místní daně. Paušální sazba církevní daně se pohybuje mezi 1 % a 2 % dle obce.⁸⁷

4.3.5 Daň z televize

Daň z televize se platí pro financování finských televizních stanic. Subjektem daně jsou všechny společnosti, družstva, spořitelny a nadace a dále osoby od 18 let. Právnícké osoby, které mají příjem vyšší než 50 tisíc eur odvádí 140 eur plus 0,35 % z částky převyšující 50 tisíc eur. Sazba daně pro fyzické osoby je 0,68 % ze zdanitelných příjmů, maximálně však 143 EUR. Příjmy po 70 EUR jsou od daně osvobozeny.⁸⁸

⁸⁴ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸⁵ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸⁶ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸⁷ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁸⁸ Baggerman, Schellekens, 2017.

4.3.6 Daň z nemovitosti

Daň z nemovitosti se vztahuje na všechny nemovitosti ve Finsku. Sazba daně se pohybuje mezi 0,86 % a 1,8 %. Obytné budovy mají sazbu od 0,39 % do 0,99 %. Na rozestavěné stavby je sazba 1–4 %.⁸⁹

4.3.7 Daň dědická a darovací

Tato daň se vybírá na státní úrovni a daňová povinnost vzniká dnem úmrtí nebo dnem obdarování. Subjektem daně je dědic a obdarovaný.

Předmětem daně je hmotný i nehmotný majetek ve Finsku i v zahraničí, nemovitosti ve Finsku a akcie finské společnosti. Nemovitosti jsou oceněny tržní hodnotou. Za dar se nepovažuje nábytek a vybavení bytu do 5 tisíc eur, jakákoli částka na výživné nebo vzdělání a ostatní dary s tržní hodnotou nižší než 5 tisíce eur. Dědická daň se nemusí platit, pokud je částka nižší než 20 tisíc eur.

Sazba daně se rozlišuje podle vztahu k zemřelému nebo obdarované osobě a dle hodnoty dědictví nebo daru. V tabulce 4.6 jsou znázorněny sazby dědické daně ve Finsku pro blízké příbuzné. Tabulka 4.7 znázorňuje sazby daně darovací.

Tabulka 4.6 Sazby dědické daně ve Finsku 2017

Zdanitelná částka (v EUR)	Daň z nižší částky (v EUR)	Sazba daně z přebytku (v %)
20 000 – 40 000	100	7
40 000 – 60 000	1 700	10
60 000 – 200 000	3 900	13
200 000 – 1 000 000	23 500	16
1 000 000 – a více	159 500	19

Zdroj: Baggerman, Schellekens, 2017, vlastní zpracování.

Tabulka 4.7 Sazba daně darovací ve Finsku 2017

Zdanitelná částka (v EUR)	Daň z nižší částky (v EUR)	Sazba daně z přebytku (v %)
5 000 – 25 000	100	8
25 000 – 55 000	1 700	10
55 000 – 200 000	4 700	12

Zdroj: Baggerman, Schellekens, 2017, vlastní zpracování.

⁸⁹ Baggerman, Schellekens, 2017.

4.3.8 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty ve Finsku se řídí stejným systémem jako u ostatních členů EU.

Subjektem daně z přidané hodnoty jsou FO i PO, které poskytují zboží a služby za účelem svého podnikání. Osoby s obratem menším než 10 tisíc eur jsou od této daně osvobozeny. Osoby s obratem 10–30 tisíc eur podléhají snížené nebo plné sazbě a osoby s obratem vyšším než 30 tisíc eur podléhají plné sazbě eur.⁹⁰

Od daně jsou osvobozeny nemovitosti, zdravotní péče, sociální služby, základní vzdělání, finanční a bankovní služby a pojišťovací služby.⁹¹

Sazba daně je 24 %, snížená sazba 14 % je uplatňována na základní potraviny, jídlo pro zvířata a jídlo v restauracích. Druhá snížená sazba 10 % je uplatňována na léky, knihy, kulturní události, hotelové služby nebo hromadnou dopravu.⁹²

4.3.9 Spotřební daň

Spotřební daně se vybírají z produktů vyráběných ve Finsku a výrobků dovážených do Finska. V tabulce 4.8 jsou znázorněny spotřební daně na některé produkty ve Finsku v roce 2017.

Tabulka 4.8 Sazby vybraných spotřebních daní ve Finsku v roce 2017

Zboží	Množství	Sazba (v EUR)
Pivo	1 hl	35,55
Stolní víno		383
Šumivé víno		383
Fermentované nápoje jiné než pivo a víno		-
- stolní		383
- šumivé		383
Alkohol		4 785
Cigarety	1 000 ks	53,75
Doutníky a doutníčky		10
Dobře sekaný tabák ke kouření	-	36,25
Ostatní tabák ke kouření	-	46,5

Zdroj: Baggerman, Schellekens, 2017, vlastní zpracování.

⁹⁰ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁹¹ Baggerman, Schellekens, 2017.

⁹² Baggerman, Schellekens, 2017.

5 Komparace daňové politiky vybraných zemí Skandinávie a České republiky

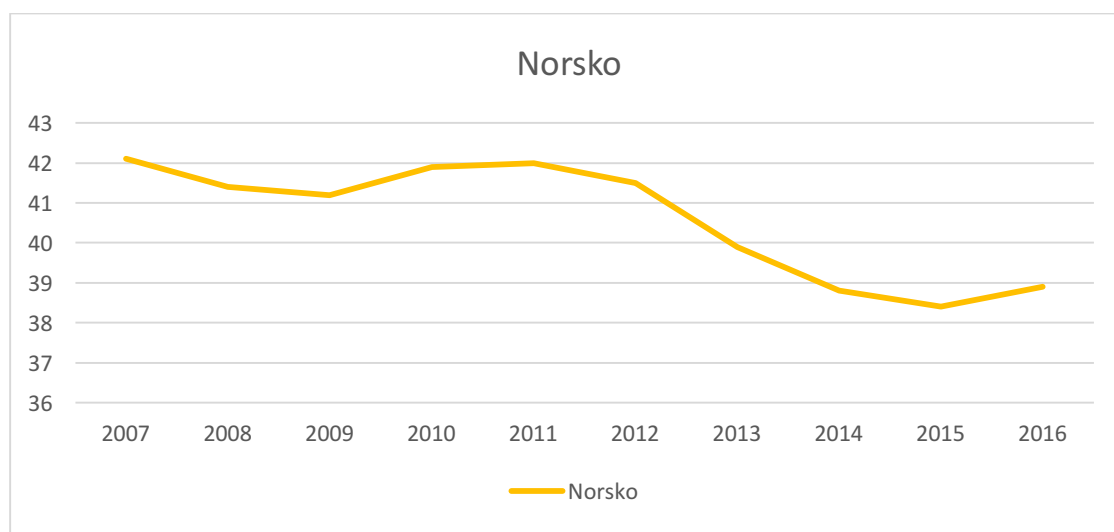
Poslední kapitola je věnována komparaci jednotlivých daňových politik, kterými se zabývala teoretická část. Pro toto srovnání je využito srovnání daňových kvót, daňových příjmů a jednotlivých daňových soustav, kdy je vypočteno daňové zatížení vybraných daní. Vybranými daněmi jsou daň z příjmu fyzických osob, daň z přidané hodnoty a spotřební daň z piva a alkoholu.

5.1 Srovnání daňové kvóty ve vybraných zemích Skandinávie a České republiky

Pro toto srovnání byly využity data z Eurostatu v časovém období 2007–2016. V každém grafu jsou znázorněny daňové kvóty vybraných zemí Skandinávie. Pro Českou republiku tento graf najdeme v kapitole 3, podkapitole 3.4.

V grafu 5.1 je zobrazena daňová kvóta Norska v letech 2007–2016. Z grafu je zřejmé, že daňová kvóta byla za toto období nejvyšší v roce 2007 a to 42,1 %, kdy pak do roku 2009 klesala. Nicméně od tohoto roku zase vzrostla, ale od roku 2011 opět klesala až na nejnižší úroveň 38,4 % v roce 2015.

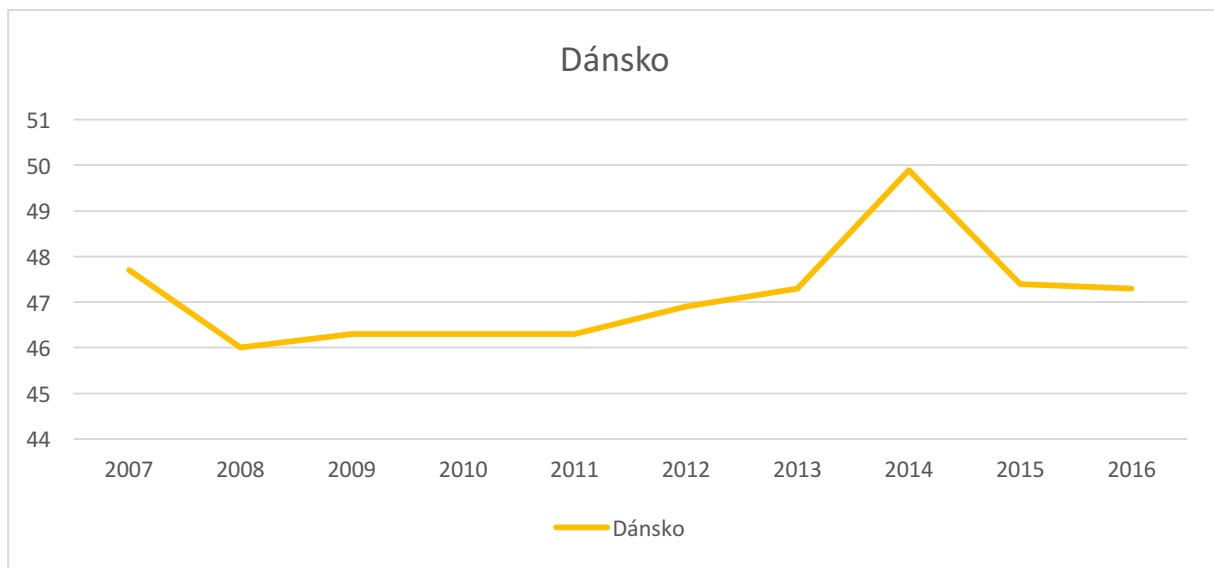
Graf 5.1 *Vývoj daňové kvóty v Norsku v letech 2007–2016*



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování.

V grafu 5.2 je zobrazena daňová kvóta Dánska v letech 2007-2016. Z grafu je zřejmé, že nejvyšší daňová kvóta 49,9 % byla v roce 2014, naopak v roce 2008 byla nejnižší, jen 46 %. Z grafu lze soudit, že se daňová kvóta v Dánsku v těchto letech pohybuje přibližně na stejné úrovni.

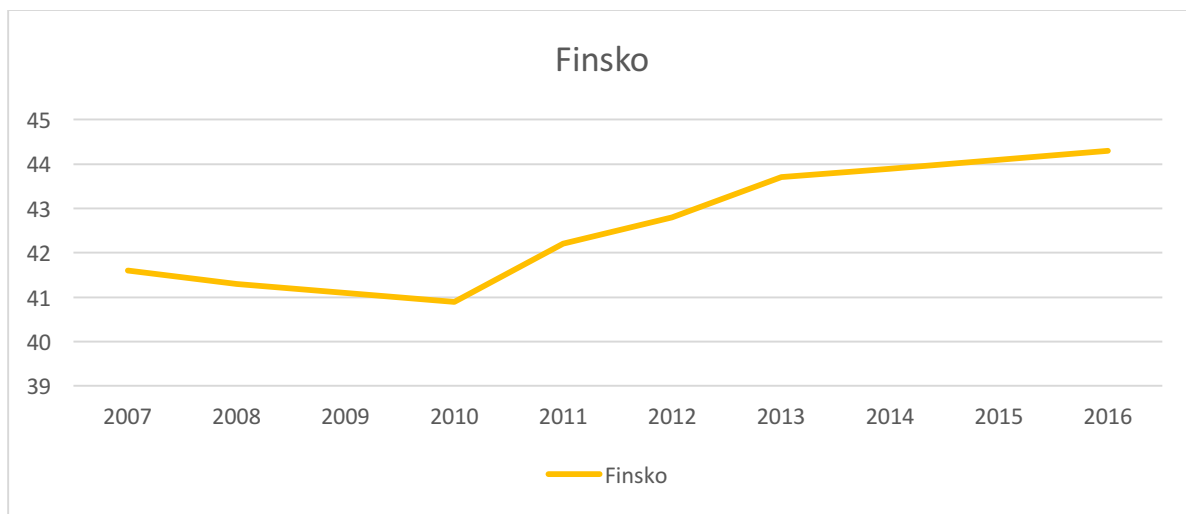
Graf 5.2 *Vývoj daňové kvóty v Dánsku v letech 2007-2016*



Zdroj: Eurostat, vlastní zpracování.

V grafu 5.3 je zobrazena daňová kvóta Finska v letech 2007-2016. Z grafu je zřejmé, že od roku 2007 do roku 2010 daňová kvóta klesala až na úroveň 40,9 %. Poté rostla až do roku 2016, kdy dosáhla svého maxima 44,3 %.

Graf 5.3 *Vývoj daňové kvóty ve Finsku v letech 2007-2016*



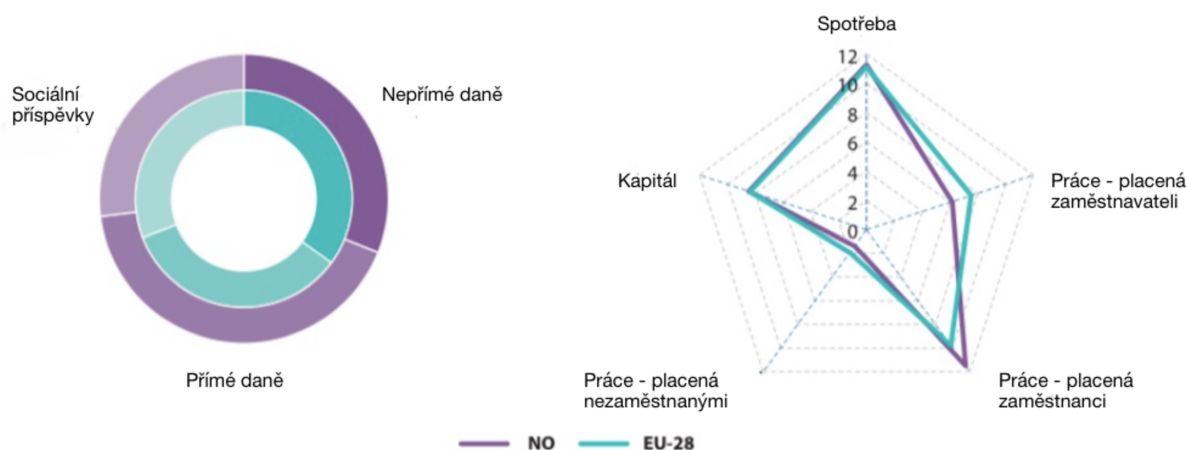
Zdroj: Baggerman, Schellekens, 2017, vlastní zpracování.

5.2 Srovnání daňových příjmů vybraných zemí Skandinávie a České republiky

Pro toto srovnání jsou použity dva grafy. Prstencový graf znázorňuje sociální příspěvky, nepřímé daně a přímé daně v % celkového zdanění. Pavučinový graf znázorňuje veličiny podle struktury ekonomické funkce. Jsou to spotřeba, kapitál, práce placená nezaměstnanými, práce placená zaměstnanci a práce placená zaměstnavateli v % HDP. V této kapitole lze nalézt grafy daňových příjmů vybraných zemí Skandinávie. Grafy pro Českou republiku jsou v kapitole 3, podkapitole 3.5. Všechny tyto grafy srovnávají příjmy dané země s EU-28.

V grafu 5.4 jsou znázorněny daňové příjmy v Norsku. V levém grafu jsou příjmy ze sociálních příspěvků, které jsou oproti EU-28 nižší, stejně tak jako nepřímé daně. Naopak přímé daně tvoří v Norsku vyšší příjem než v EU-28. V pravém grafu jsou znázorněny veličiny dle struktury ekonomické funkce. Jsou to spotřeba, kapitál, práce placená nezaměstnanými, práce placená zaměstnanci a práce placená zaměstnavateli. Při srovnání s EU-28 jsou v Norsku Spotřeba a kapitál na stejné úrovni. Práce placená zaměstnavateli je menší, naopak práce placená zaměstnanci je o dva procentní body vyšší. Práce placená nezaměstnanými má minimální vychýlení.

Graf 5.4 Daňové příjmy v Norsku podle hlavních daní ve srovnání s EU-28, 2015

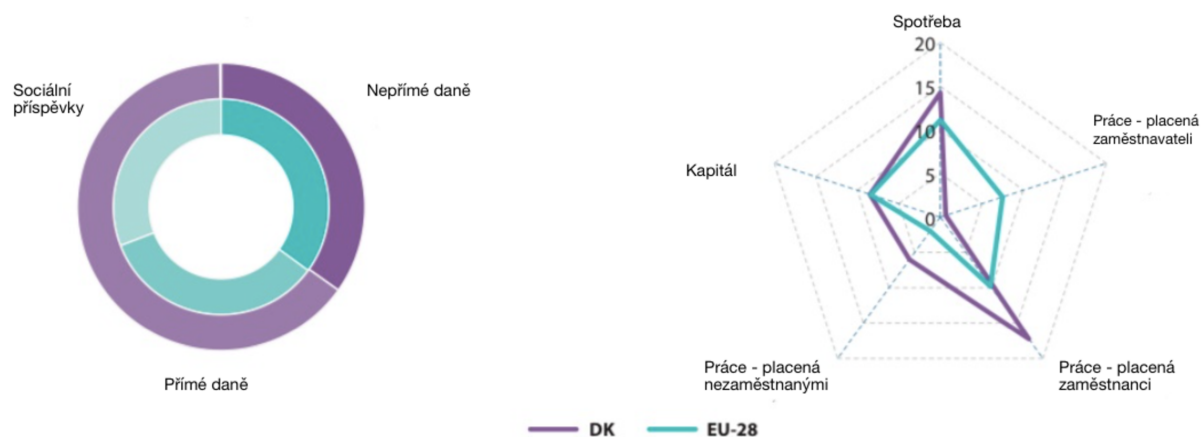


Zdroj: DG Taxation and Customs Union, 2017, vlastní zpracování.

V grafu 5.5 jsou znázorněny daňové příjmy v Dánsku. Z levého grafu je zřejmé to, co bylo již zmíněno v předchozí kapitole, a to že sociální příspěvky jsou nulové. V Dánsku totiž zaměstnavatelé neplatí zaměstnancům příspěvky na sociální zabezpečení. Co se týče nepřímých daní, tak příjmy z nich jsou v Dánsku stejné jako s EU-28. Oproti tomu příspěvky z přímých daní jsou dvojnásobně vyšší. V pravém grafu je opět krásně znázorněno, že sociální příspěvky placené zaměstnavateli v Dánsku neexistují, a tudíž je tato veličina na nulovém

bodě. Nicméně ostatní veličiny kromě kapitálu, jsou od průměru EU-28 dost vzdálené, například práce placená zaměstnanci až o více než pět procentních bodů.

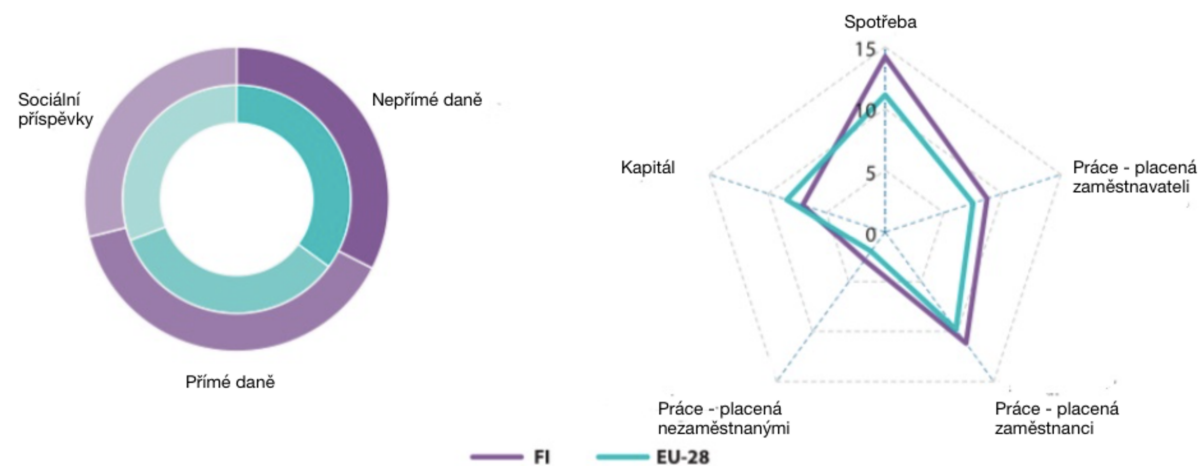
Graf 5.5 Daňové příjmy v Dánsku podle hlavních daní ve srovnání s EU-28, 2015



Zdroj: DG Taxation and Customs Union, 2017, vlastní zpracování

Graf 5.6 znázorňuje daňové příjmy ve Finsku. Příjmy z přímých daní jsou ve Finsku jedinými vyššími než v EU-28, ostatní dvě veličiny jsou nižší. Naopak co se týče příjmů dle struktury ekonomické funkce, což znázorňuje pravý graf, jsou všechny veličiny až na kapitál nad průměrem EU-28. Nejvíce nad průměrem je o necelých pět procentních bodů spotřeba.

Graf 5.6 Daňové příjmy ve Finsku podle hlavních daní ve srovnání s EU-28, 2015



Zdroj: DG Taxation and Customs Union, 2017, vlastní zpracování

5.3 Porovnání daňových zatížení v České republice, Norsku, Dánsku a Finsku

Tato podkapitola je věnována porovnání jednotlivých zemí a jejich daňových zatíženích. Nejprve jsou vypočítána celková zdanění práce pro průměrné mzdy v jednotlivých zemích. Dále je porovnáno daňové zatížení dvou produktů, které podléhají spotřební dani a dani z přidané hodnoty.

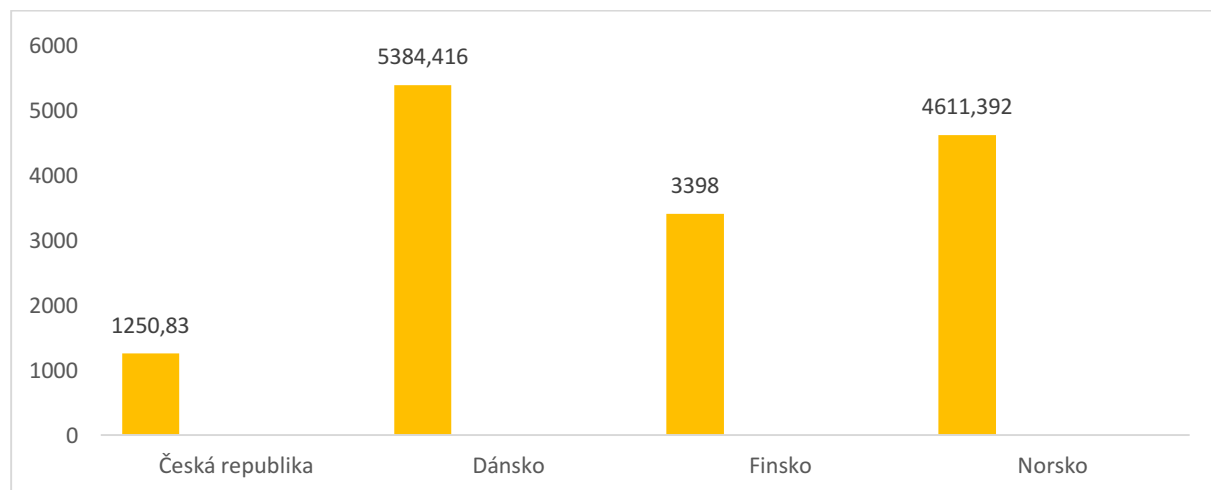
Pro účely výpočtu celkového zdanění práce byly použity průměrné mzdy jednotlivých států pro rok 2018. Pro Dánsko byla vybrána hodnota průměrné mzdy za rok 2016, z důvodu nedostatku novějších informací.

Pro účely výpočtů daňového zatížení byly vybrány produkty vodka Finlandia 1 litr (40 % obsah alkoholu) a pivo Pilsner Urquell 12° 0,5 litru (4,4 % obsah alkoholu). Pro tyto účely byly použity ceny z portálu Alko.fi⁹³, Fleggaard.dk, Vinmonopolet.no⁹⁴ a Alkohol.cz ke dni 18. 4. 2018.

5.3.1 Výpočet celkového zdanění práce

V grafu 5.7 jsou znázorněny průměrné sazby vybraných zemí pro rok 2018, Dánsko pro rok 2016. Průměrné mzdy jsou přepočteny na jednotnou měnu EUR dle kurzovního lístku ČNB, platný pro den 18. 4. 2018.

Graf 5.7 Průměrné mzdy ve vybraných zemích, v EUR



Zdroj: Trading economics, vlastní zpracování.

⁹³ Státní monopol s alkoholem ve Finsku.

⁹⁴ Státní monopol s alkoholem v Norsku.

Z grafu je zřejmé, že Česká republika má nejnižší průměrnou mzdu, naopak Dánsko má průměrnou mzdu nejvyšší. Tento ukazatel nám, ale nic nevypovídá, protože se jedná o hrubou průměrnou mzdu. Z tohoto důvodu je nutné vypočítat celkové zdanění práce, tudíž odečíst všechny daně a povinné poplatky v jednotlivých zemích. V tabulce 5.1 je znázorněn výpočet celkového zdanění v České republice.

Tabulka 5.1 Celkové zdanění práce v České republice, v CZK

Povinné odvody	Výpočet	Částka z průměrné mzdy (v CZK)
Hrubý měsíční příjem		31 646
Sociální pojištění placené zaměstnavatelem	$31\,646 \times 25\%$	7 911,5
Zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem	$31\,646 \times 9\%$	2 848,14
Mzdové náklady zaměstnavatele	$31\,646 + 7\,911,5 + 2\,848,14$	42 405,64
Sociální pojištění placené zaměstnancem	$31\,646 \times 6,5\%$	2 056,99
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	$31\,646 \times 4,5\%$	1 424,07
Daňový základ	zaok. na sta dolů	42 400
Daň z příjmu po slevě	$42\,400 \times 15\% - 2\,070$	4 290
Celkové daňové odvody	$7\,911,5 + 2\,848,14 + 2\,056,99 + 1\,424,07 + 4\,290$	14 244,99
Zdanění práce (v %)	$14\,244,99 / 42\,405,64$	33,592 %

Zdroj: Vlastní propočty

Základem daně z příjmu FO v České republice je superhrubá mzda. K jejímu výpočtu je nutné znát také sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. Superhrubá mzda se potom zaokrouhlí na celé stokoruny dolů. Dále se vypočte z hrubé mzdy sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem. Z daňového základu se vypočte daň z příjmu 15 % a odečte se sleva na poplatníka, která činí 2 070 Kč měsíčně. Celková daň z příjmu průměrného měsíčního příjmu pro rok 2018 tedy činí 4 290 Kč. Spolu s ostatními odvody je zdanění práce v České republice 33,59 %.

V tabulce 5.2 jsou znázorněny výpočty pro celkové zdanění příjmů v Norsku.

Tabulka 5.2 Celkové zdanění práce v Norsku, v NOK

Povinné odvody	Výpočet	Částka z průměrné mzdy (v NOK)
Hrubý měsíční příjem		44 310
Základ daně běžných příjmů po odpočtu	$44\,310 - 19\,053,3$	25 256,8
Daň z běžných příjmů	$25\,256,8 \times 25\%$	6 314,2
Daň z osobních příjmů		0
Sazba 1,4 %	$68\,900 \times 1,4\%$	964,6
Sazba 3,3 %	$293\,820 \times 3,3\%$	9 696, 06
Sociální zabezpečení hrazené zaměstnancem	$44\,310 \times 8,2\%$	3 633,42
Celkové daňové odvody	$6\,314,2 + 964,6 + 9\,696,06 + 3\,633,42$	20 608,28
Zdanění práce (v %)	$20\,608,28 / 44\,310$	46,51 %

Zdroj: Vlastní propočty.

V případě norských příjmů je základ daně trochu odlišný. Je zde počítám základ daně běžných příjmů a základ daně osobních příjmů. Základ daně běžných příjmů je daněn jednotnou sazbou 25 %, ale základ daně osobních příjmů je daněn progresivní sazbou ve výši 0, 1,4 a 3,3 %. Sociální zabezpečení je vypočítáváno z hrubého měsíčního příjmu. Po sečtení veškerých daňových odvodů je zdanění práce v Norsku 46,51 %.

V tabulce 5.3 jsou znázorněny výpočty pro celkové zdanění příjmů v Dánsku.

Tabulka 5.3 Celkové zdanění práce v Dánsku, v DKK

Povinné odvody	Výpočet	Částka z průměrné mzdy (v DKK)
Hrubý měsíční příjem		40 101,77
Sociální příspěvek	$40\,101,77 \times 8\%$	3 208,142
Osobní důchod	$40\,101,77 - 3\,208,142$	36 893,628
Zaměstnanecká podpora		- 1 133,333
Zdanitelný důchod	$36\,893,628 - 1\,133,333$	35 760,295
Daň církvi a municipalitám	$(35\,760,295 - 3\,575) \times 25,89\%$	8 332,773
Příspěvek na zdravotní péči	$(35\,760,295 - 3\,575) \times 8\%$	2 574, 824
Daň z příjmu	$(36\,893,628 - 3\,575) \times 10,08\%$	3 358,518
Daň celkem	$8\,332,773 + 2\,574,824 + 3\,358,518$	14 266,115

Sociální příspěvek		3 208,142
Celkové daňové odvody	14 266, 115 + 3 208,142	17 474,257
Zdanění práce (v %)	17 474,257 / 40 101,77	43,575 %

Zdroj: Vlastní propočty.

V Dánsku je od hrubého měsíčního příjmu odečten sociální příspěvek ve výši 8 %, z čehož vychází osobní důchod, ten je snížen navíc o zaměstnaneckou podporu ve výši 1 133,333 DKK. Tímto se získá zdanitelný důchod, ze kterého se dále vypočte daň církvi a municipalitám, příspěvek na zdravotní péči a daň z příjmu. Od všech těchto položek je nutné odečíst základní osobní podporu. Po sečtení všech daní a sociálního příspěvku je zdanění práce v Dánsku 43,58 %.

V tabulce 5.4 jsou znázorněny výpočty pro celkové zdanění příjmů ve Finsku.

Tabulka 5.4 Celkové zdanění práce ve Finsku, v EUR

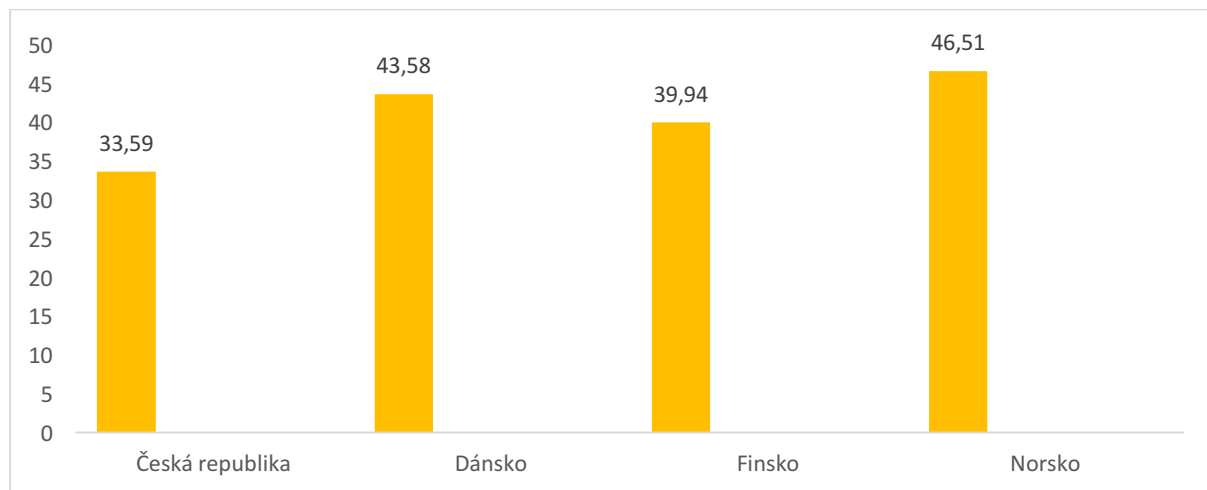
Povinné odvody	Výpočet	Částka z průměrné mzdy (v EUR)
Hrubý měsíční příjem		3 398
Denní příspěvek	$3\,398 \times 0,82 \%$	27,864
Příspěvek na zdravotní péči	$3\,398 \times 1,3 \%$	44,174
Zdanitelný důchod	$3\,398 - 27,864 - 44,174 - 23,106$	3 302,856
Daň z televize	$3\,302,856 \times 0,86 \%$	28,405
Daň municipalitám (sazba pro Helsinky)	$3\,302,856 \times 18,5 \%$	611,028
Státní daň	$(3\,303 - 2\,141,667) \times 17,2 \% + 518$	717,749
Celkové daňové odvody	$611,028 + 717,749 + 28,405$	1 357,182
Zdanění práce (v %)	$1\,357,182 / 3\,398$	39,941 %

Zdroj: Vlastní propočty.

Ve Finsku je zdanitelný důchod vypočten z hrubého měsíčního příjmu očištěného o denní příspěvek a příspěvek na zdravotní péči. Daň municipalitám je v tomto případě zvolena na 18,5 %, jedná se o daňovou sazbu v Helsinkách. Státní daň je vypočtena ze zdanitelného základu zaokrouhleného na celá eura nahoru, odečtení dolní hranice zdanění, vynásobeno sazbou daně a přičtena sazba daně v EUR pro danou kategorii příjmu. Státní daň tedy činí 717,749 EUR. Daň z televize je vypočtena ze zdanitelného důchodu. Po sečtení celkových daňových odvodů činí zdanění práce ve Finsku 39,94 %.

V grafu 5.8 jsou znázorněny jednotlivá celková zdanění práce v %. Nevyšší zdanění práce je se 46,51 % v Norsku, naopak nejmenší zdanění 33,59 % je v České republice.

Graf 5.8 Celková zdanění práce v %

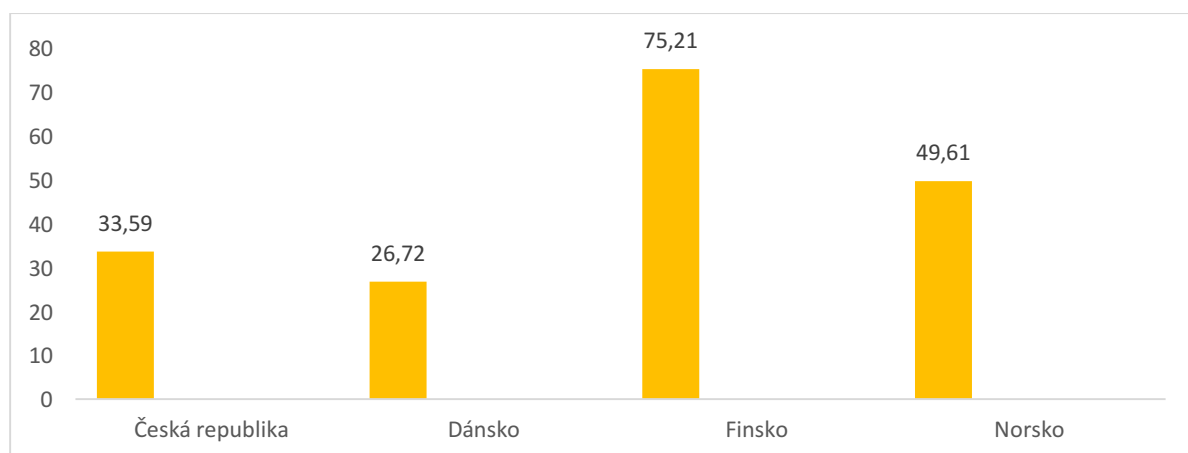


Zdroj: Vlastní zpracování

5.3.2 Výpočet daňového zatížení u výrobků se spotřební daní

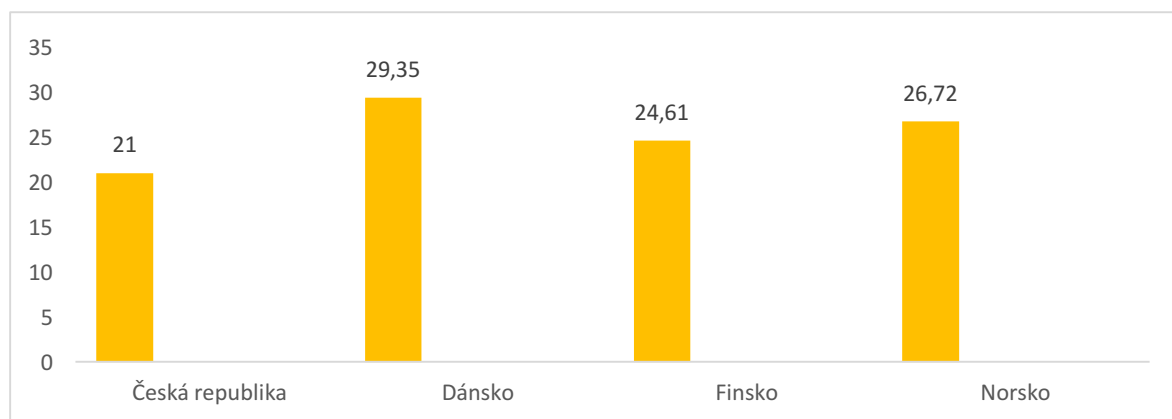
Pro tyto účely byly vybrány produkty vodka Finlandia s obsahem alkoholu 40 % a objemem 1 litr a pivo Pilsner Urquell 12° s obsahem alkoholu 4,4 % a objemem 0,5 litru. Jednotlivé výpočty pro každou komoditu a zemi jsou uvedeny v příloze 2 této diplomové práce. Daňová zatížení jsou uvedena v grafu 5.9 pro vodku a 5.10 pro pivo.

Graf 5.9 Daňové zatížení vodky Finlandia v %



Zdroj: Vlastní zpracování.

Graf 5.10 Daňové zatížení piva Pilsner Urquell v %



Zdroj: Vlastní zpracování.

Daňové zatížení vodky je největší 75,21 % ve Finsku. Je to dáno tím, že ve Finsku vládne prohibice a alkohol je zde prodáván jen v obchodech se státním monopolem. Stejná situace je v Norsku, proto je zde zatížení z vybraných zemí hned na druhém místě. Naopak nejnižší daňové zatížení, pouhých 26,72 %, připadá na Dánsko.

Daňové zatížení piva je ve všech zemích velmi podobné. Nejvyšší zatížení 29,35 % je v Dánsku a nejnižší v České republice. Je to také proto, protože česká republika je národ pivařů a také je zde nejnižší sazba DPH. Zajímavé je, že ve Finsku je daňové zatížení piva jen 24,61 %, což je oproti zatížení vodky markantní pokles. Je to dáno tím, že ve Finsku je sice prohibice, ale pivo a nápoje do obsahu objemu alkoholu 4,5 % jsou prodávány běžně v supermarketech.

5.4 Shrnutí výsledků a závěrečná doporučení pro Českou republiku

V závěrečném shrnutí výsledků jednotlivých ukazatelů daňových politik jsou komparovány výsledky daňové kvóty, daňových příjmů, průměrná měsíční mzda, výsledky celkových zdanění práce a výsledky daňových zatížení vybraných výrobků.

Daňová kvóta, která znázorňuje podíl vybraných daní určitého státu na jeho hrubém domácím produktu, byla nejvyšší v roce 2016, kdy dosáhla 47,3 % v Dánsku. Naopak nejnižší daňovou kvótu 34,8 % v tomto období má Česká republika.

Daňové příjmy jsou rozděleny na příjmy z přímých daní, nepřímých a ze sociálních příspěvků. Největším příjmem jsou ve všech zemích příjmy z přímých daní kromě České republiky. Zde je největší příjem ze sociálních příspěvků. Naopak v Dánsku jsou tyto příjmy

nulové. Co se týče rozdělení příjmů dle struktury ekonomické funkce, tak zde je pět veličin. Jedná se o kapitál, spotřebu, práci placenou zaměstnanci, zaměstnavateli a nezaměstnanými. Z těchto veličin dosahuje vyrovnaných výsledků spotřeba, což je dáno harmonizovanými spotřebními daněmi EU. Kapitál je také dosti vyrovnaný, nejvyšší hodnota je ve Finsku a Norsku. Práce placená zaměstnavateli je nejvyšší v České republice, což dokazuje nejvyšší příjem ze sociálního pojištění. Práce placená nezaměstnanými dosahuje nízkých hodnot, nicméně nejvyšší je v Dánsku. Práce placená zaměstnanci je nejvyšší v Dánsku a nejnižší v České republice. Je to dáno také sazbami sociálního pojištění v těchto zemích.

Průměrná měsíční mzda je nejvyšší v Dánsku, naopak nejnižší v České republice. Sazba daně z příjmu při průměrné mzdě je nejvyšší v Norsku, činí 25 %. Naopak nejnižší, 15 % je v České republice. Tomuto odpovídá také celkové zdanění práce, které je v Norsku 46,5 % a v Česku 33,5 %. Je to dáno také tím, že v zemích Skandinávie jsou progresivní daňové sazby a příjmy daněny dvakrát, protože jsou zde daně státní a municipální.

Další veličinou k porovnání daňových politik, kterou se zabývá tato diplomová práce je daňové zatížení na výrobcích, které podléhají dani z přidané hodnoty a spotřební dani. Nejvyšší daň z přidané hodnoty 25 % je v Norsku a Dánsku. Nejnižší sazba 21 % je v České republice. Daňové zatížení alkoholu je nejvyšší ve Finsku a nejnižší v Dánsku. Na druhém místě je v tomto srovnání Norsko. Tyto dvě země zauímají první místa, protože zde vládne prohibice a alkohol je zde nakupován jen v obchodech se státním monopolem a za určitých podmínek. Daňové zatížení piva je ve všech zemích podobné, nicméně v Dánsku je nejvyšší a v České republice nejnižší.

Dle mého názoru jsou daňové politiky ve vybraných zemích obdobné. Každá politika má své klady a každá své zápory. Kdyby například v České republice byla snížena sazba sociálního pojištění placeného zaměstnavateli, došlo by ke zvýšení příjmu z přímých daní a tím také ke zvýšení sazeb daně z příjmu fyzických osob. Vysoký příjem ze sociálního pojištění v České republice je také výhodný pro sociální politiku. Čímž dochází k poměrně vysokým sociálním dávkám. Celkové zdanění práce v České republice je nejnižší i za předpokladu vysokých sazeb sociálního a zdravotního pojištění oproti ostatním zemím. Sazba daně z přidané hodnoty je z porovnávaných zemí nejnižší, což je také důkazem nejnižšího daňového zatížení vybraných výrobků. Zvýšením sazby DPH v České republice, při nezměněné ceně zboží, by došlo ke zvýšení daňového zatížení, a tím ke zvýšení příjmu z nepřímých daní do státního rozpočtu, což by mělo vliv na pokles příjmu ze sociálního pojištění. Naopak zvýšením sazby DPH, za předpokladu zvýšení ceny zboží, při nezměněné průměrné mzdě, by došlo k tomu, že

by disponibilní důchod občanovi České republiky nestačil k běžnému financování jeho potřeb. Proto, dle mého názoru, zvýšení sazby daně z přidané hodnoty by mělo být kompenzováno zvýšením průměrných mezd.

Závěr

Téma daní trápí každého z nás, ať už při pohledu na výplatní pásku či při sledování zpráv o různých daňových úpravách nebo daňových únicích. Daně jsou základním nástrojem financování potřeb státu. Historicky nejstarší způsob zdanění je přímé zdanění. Daně je subjekt, který musí daň také zaplatit. Příkladem takového zdanění je daň z příjmu, kdy je zdaněn příjem subjektu, který musí daň také zaplatit. Daně přímé se dále dělí na majetkové daně. Dalším typem daní jsou nepřímé daně, kde za zaplacení daně zodpovídá někdo jiný než subjekt, kterému je daň přiznána. Takovou daní je například daň z přidané hodnoty nebo spotřební daně. Daň zde platí ten, kdo zboží prodává ne ten, který zboží spotřebovává.

Daňová politika byla vždy symbolem národní suverenity státu. S připojením země k Evropské unii její suverenita nezaniká, ale pro fungování jednotného trhu je za potřebí v daňové oblasti nutná harmonizace, koordinace nebo výměna informací.

Cílem této diplomové práce byla komparace daňových politik České republiky a vybraných zemí Skandinávie. Těmito zeměmi je Norsko, Dánsko a Finsko. Tyto země byly vybrány proto, protože každá z nich má nějakou svou výjimečnost. V případě Norska je to nečlenství v Evropské unii, v případě Dánska je to členství v Evropské unii, ale zároveň nečlenství v měnové unii a v případě Finska je to členství jak v Evropské unii, tak v měnové unii. Ke komparaci daňových politik je nutné poznamenat, že daňová politika není jen o daňové soustavě. Je to soubor více činitelů dohromady, jako jsou například daňové kvóty, daňové příjmy, daňová harmonizace či daňová zatížení.

V každém dílčím srovnání je v popředí jiná země. Například u srovnání průměrných mezd je to Dánsko, ale u celkového zdanění práce zase Norsko. Daňové zatížení vodky je nejvyšší ve Finsku, ale daňové zatížení piva je nejvyšší v Dánsku. Česká republika zaujímá přední příčku při sazbách sociálního a zdravotního pojištění.

Použité zdroje

Knižní zdroje

- [1] BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [2] BRUNCLÍK, Miloš, Vlastimil HAVLÍK a Aneta PINKOVÁ. *Skandinávie: [proměny politiky v severských zemích]*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika ;, CEVRO Institut, 2011, 303 s. ISBN 978-80-7357-703-2.
- [3] BUDIL, Ivo T. *Dějiny Skandinávie*. Praha: Stanislav Juhaňák – Triton, 2017. 504 s. ISBN 978-80-87956-42-7.
- [4] BURÁK, Emil a Michal ORIHEL. *Daňový manažment I.: skriptá, učebný text pre študentov VŠEMvs Bratislava*. 1. vydání. Bratislava: crr.sk, 2011. 192 s. ISBN 978-80-8137-007-6.
- [5] DENIS, Cécile, Thomas HEMMELGARN a Brian SLOAN, eds. *Taxation Trends in the European Union*. 2017 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. 282 p. ISBN 978-92-79-65721-4.
- [6] HODOŠOVÁ Marianna. *Daňový systém ve Finsku*. Brno, 2015. Disertační práce. Masarykova univerzita. Právnická fakulta, MPA – Master of Public Administration.
- [7] CHADRABA, Filip. *Zdanění závislé činnosti v Norsku a v České republice*. Praha, 2016. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí.
- [8] KARPOVÁ, Eva. *Hospodářský vývoj Rakouska, Švédska a Finska po vstupu do Evropské unie: komparativní souvislosti a charakteristiky významné pro země střední a východní Evropy*. Praha: Oeconomica, 2006. 220 s. ISBN 80-245-1072-3.
- [9] KIESSWETTEROVÁ Hana. *Komparace daňové soustavy České republiky a Finské republiky*. Pardubice, 2006. Diplomová práce. Univerzita Pardubice. Fakulta ekonomicko-správní, ústav ekonomiky a managementu.
- [10] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN: 978-80-7357-574-8.
- [11] LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

- [12] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [13] MAYEROVÁ, Carmen. *Komparativní politika Skandinávie a Středomoří*. 1. vyd. Praha: Karolinum, 1996, 84 s. ISBN 80-7184-250-8.
- [14] NERUDOVÁ, D. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.
- [15] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [16] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- [17] POWADOVÁ, Tereza. *Akcízy uvalené na alkoholické nápoje a tabákové výrobky v Evropské unii v kontextu veřejné ochrany zdraví*. Ostrava, 2016. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra evropské integrace.
- [18] RETYKOVÁ Gabriela. *Projekt komparace daňových systémů České republiky a Dánska*. Zlín, 2011. Diplomová práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Fakulta managementu a ekonomiky, ústav financí a účetnictví.
- [19] SCHELLEKENS, Marnix, eds. *European Tax Handbook 2017*. Amsterdam: IBDF, 2017. 1164 p. ISBN 978-90-8722-407-3.
- [20] STRECKOVÁ, Yvonne a Ivan MALÝ. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1 vydání. Brno: Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6.
- [21] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [22] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

- [23] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [24] *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway*. 2017 ed. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2017. 282 s. ISBN 978-92-79-65721-4.
- [25] THEODORE John, Jonathan THEODORE a Dimitrios SYRRAKOS. *The European Union and the Eurozone under Stress: Challenges and Solutions for Repairing Fault Lines in the European Project*. New York, NY: Springer Berlin Heidelberg, 2017. ISBN 978-3-319-52291-3.
- [26] VÁMOŠOVÁ, Alexandra. *Srovnání daňových soustav České republiky, Slovenské republiky a Spolkové republiky Německo*. Ostrava, 2015. Diplomová práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví.
- [27] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR*. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 320 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
- [28] WINIGOVÁ, Šárka. *Principy daňových systémů severských zemí v kontextu podmínek ČR*. Brno, 2014. Diplomová práce. Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Katedra účetnictví.
- [29] Zubařová, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, 2008. 200 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

Zákony

- [1] ÚZ č. 1224 – Daňový řád, Finanční správa, daňové poradenství, platby v hotovosti
- [2] Zákon č. 16/1993Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.
- [3] Zákon č. 235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [5] Zákon č. 331/2014 Sb., o spotřebních daních

- [6] Zákon č. 338/1992Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [7] Zákon č. 353/2003Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

- [1] ALKO: *Finlandia vodka*. [online]. [Cit. dne 25. dubna 2018]. Dostupné z: <https://www.alko.fi/tuotteet/000177/Finlandia-Vodka?SkipToId=product-tile-000177&SkipNextSeed=true>
- [2] ALKO: *Pilsner Urquell*. [online]. [Cit. dne 25. dubna 2018]. Dostupné z: <https://www.alko.fi/tuotteet/762326/Pilsner-Urquell-t-lkki>
- [3] BUSINESS INFO: *Dánsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled*. [online]. [Cit. dne 20. ledna 2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dansko-zakladni-charakteristika-teritoria-18507.html#sec7>
- [4] BUSINESS INFO: *Norsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled*. [online]. [Cit. dne 20. ledna 2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/norsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18916.html#sec7>
- [5] CENSITIO: *Daňové řízení*. [online]. [Cit. dne 12. února 2018]. Dostupné z: <http://www.censitio.com/reseni/danove-rizeni>
- [6] EKONOMIE OTÁZKY. *Funkce daní*. [online]. [Cit. dne 12. února 2018]. Dostupné z: <http://ekonomie-otazky.studentske.cz/2008/06/funkce-dan.html>
- [7] EKONOMIE: *Daňový systém ČR*. [online]. [Cit. dne 14. srpna 2017]. Dostupné z: http://ekonomie.topsid.com/index.php?war=danova_soustava_ceske_republiky.
- [8] EUROPEAN COMMISSION: *Excise duty tables – part I. Alcoholic Beverages*. [online]. [Cit. dne 25. března 2018]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf

- [9] EUROPEAN COMMISSION: *Excise duty tables – part III. Manufactured Tobacco*. [online]. [Cit. dne 25. března 2018]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf
- [10] EUROSOP: *Finance a daně*. [online]. [Cit. dne 15. ledna 2018]. Dostupné z: <https://www.eurosop.cz/669/sekce/finance-a-dane/>
- [11] EUROSTAT: *Main national accounts tax aggregates*. [online]. [Cit. dne 10. ledna 2018]. Dostupné z: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en
- [12] EVROPSKÝ PARLAMENT: *Obecná daňová politika*. [online]. [Cit. dne 23. února 2018]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_2.6.9.html
- [13] FINANČNÍ SPRÁVA: *Popis systému*. [online]. [Cit. dne 15. února 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>
- [14] FINANČNÍ SPRÁVA: *Schéma rozpočtového určení daní od 1. 1. 2018*. [online]. [Cit. dne 10. ledna 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-kraje-a-obce/Schema_rozpocetoveho_urceni_dani_2018.pdf
- [15] FLEGGGAARD: *Finlandia vodka*. [online]. [Cit. dne 25. dubna 2018]. Dostupné z: https://www.fleggaard.dk/pi/Finlandia-Vodka-40%25-1-l-1210553_40404.aspx
- [16] FLEGGGAARD: *Pilsner Urquell*. [online]. [Cit. dne 25. dubna 2018]. Dostupné z: https://www.fleggaard.dk/pi/Pilsner-Urquell-4-4%25-24x0-5-l-1212480_40375.aspx
- [17] KOLONIAL: *Pilsner Urquell*. [online]. [Cit. dne 25. dubna 2018]. Dostupné z: <https://kolonial.no/produkter/10097-pilsner-urquell-44-05l/>
- [18] KPMG: *Denmark - Other taxes and levies*. 1. Dubna 2018. [online]. [Cit. dne 20. března 2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Denmark-other-taxes-levies.html>

- [19] KPMG: *Denmark – income tax*. 1. dubna 2018. [online]. [Cit. dne 2. února 2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/Denmark-income-tax.html>
- [20] KPMG: *Finland – income tax*. 31. prosince 2017. [online]. [Cit. dne 2. února 2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/finland-income-tax.html>
- [21] KPMG: *Norway – income tax*. 1. ledna 2018. [online]. [Cit. dne 2. února 2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/norway-income-tax.html>
- [22] KURZY: *CZK, česká koruna – převod měn na EUR, euro*. [online]. [Cit. dne 18. dubna 2018]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/kurzy.asp?a=X&mena1=CZK&mena2=EUR&c=3237.5&d=18.4.2018&convert=P%F8eve%EF+m%ECnu>
- [23] KURZY: *DKK, dánská koruna – převod měn na EUR, euro*. [online]. [Cit. dne 18. dubna 2018]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/kurzy.asp?a=X&mena1=DKK&mena2=EUR&c=3237.5&d=18.4.2018&convert=P%F8eve%EF+m%ECnu>
- [24] KURZY: *NOK, norská koruna – převod měn na EUR, euro*. [online]. [Cit. dne 18. dubna 2018]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/kurzy.asp?a=X&mena1=NOK&mena2=EUR&c=3237%2C5&d=18.4.2018&convert=P%F8eve%EF+m%ECnu>
- [25] NORDISK eTAX: *Tax rates – Finland*. [online]. [Cit. dne 23. března 2018]. Dostupné z: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/suo/eng/i07.asp&c=suo&l=eng>
- [26] NORDISK eTAX: *Tax rates – Norway*. [online]. [Cit. dne 23. března 2018]. Dostupné z: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/nor/eng/i07.asp>
- [27] NORDISK eTAX: *Tax rates and amount limits*. [online]. [Cit. dne 23. března 2018]. Dostupné z: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/dan/eng/i07.asp&c=dan&l=eng>

- [28] STATSBUJSETTET: *Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2017 og 2018*. [online]. [Cit. dne 20. ledna 2018]. Dostupné z: <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2018/Artikler/Skattesatser-2018/>
- [29] THE NORWEGIAN TAX ADMINISTRATION: *Tax deduction card and advance tax*. [online]. [Cit. dne 20. března 2018]. Dostupné z: <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-deduction-card-and-advance-tax/>
- [30] TOLL CUSTOMS: *Simplifies customs declaration of alcohol and tobacco*. [online]. [Cit. dne 20. ledna 2018]. Dostupné z: <https://www.toll.no/en/goods/alcohol-and-tobacco/simplified-customs-declaration/>
- [31] TRADING ECONOMICS: *Czech Republic Average Monthly Wages*. [online]. [Cit. dne 15. dubna 2018]. Dostupné z: <https://tradingeconomics.com/czech-republic/wages>
- [32] TRADING ECONOMICS: *Denmark Standardized Monthly Earnings*. [online]. [Cit. dne 15. dubna 2018]. Dostupné z: <https://tradingeconomics.com/denmark/wages>
- [33] TRADING ECONOMICS: *Finland Average Monthly Earnings*. [online]. [Cit. dne 15. dubna 2018]. Dostupné z: <https://tradingeconomics.com/finland/wages>
- [34] TRADING ECONOMICS: *Norway Monthly wage*. [online]. [Cit. dne 15. dubna 2018]. Dostupné z: <https://tradingeconomics.com/norway/wages>
- [35] VERO SKATT: *Excise taxation*. [online]. [Cit. dne 2. února 2018]. Dostupné z: https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/excise_taxes/
- [36] VINMONOPOLET: *Finlandia vodka*. [online]. [Cit. dne 25. dubna 2018]. Dostupné z: <https://www.vinmonopolet.no/vmp/Land/Finland/Finlandia/p/4174901>

Seznam zkratek

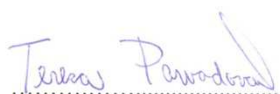
CFC	Controlled Foreign Corporation Regime
CZK	česká Koruna
čl.	článek
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DKK	dánská koruna
DPH	Daň z přidané hodnoty
ECOFIN	Rada ministrů financí a hospodářství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUR	euro
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
NOK	norská koruna
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnícká osoba
Sb.	Sbírky
ZSD	Zákon o spotřebních daních

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27.4.2018


.....

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha 1 – Klasifikace daní podle metodiky OECD

Příloha 2 – Jednotlivé tabulky výpočtů daňových zatížení

Příloha 1 - Klasifikace daní podle metodiky OECD

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od společnosti

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácností

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z nemovitosti dědické a darovací

4310 Daně z nemovitostí a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4510 Z čistého jmění

4520 Ostatní nepravidelné

4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží

5110 Daně všeobecné

5111 Daň z přidané hodnoty

5112 Daně prodeje (obratové)

5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb

5120 Daně ze speciálních zboží a služeb

5121 Spotřební daně

5122 Zisky z fiskálních monopolů

5123 Cla a dovozní daně

5124 Vývozní daně

5125 Daně z investičního zboží

5126 Daně ze speciálních služeb

5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí

5128 Ostatní daně ze speciálních zboží a služeb

5130 Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120

5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností

5210 Pravidelné daně

5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel

5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel

5213 Ostatní pravidelné daně

5220 Nepravidelné daně

5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200

6000 Ostatní daně

6100 Placené výhradně podniky

6200 Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Příloha 2 – Jednotlivé tabulky výpočtů daňových zatížení

Výpočet spotřební daně 1 litru Finlandia vodky v České republice

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v Kč)
Cena včetně DPH		377
DPH	$(377 / 121) \times 21$	65,43
Cena bez DPH	$377 - 65,43$	311,57
Spotřební daň	$285 \times 1 \times 0,4$	114
DPH + spotřební daň	$65,43 + 114$	179,43
Daňové zatížení	$179,43 / 377$	47,59 %

Výpočet spotřební daně 0,5 litru Pilsner Urquell 12° v České republice

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v Kč)
Cena včetně DPH		30
DPH	$(30 / 121) \times 21$	5,207
Cena bez DPH	$30 - 5,207$	24,73
Spotřební daň	$32 / 100 \times 12 / 2$	1,92
DPH + spotřební daň	$5,207 + 1,92$	6,299
Daňové zatížení	$6,299 / 30$	20,997 %

Výpočet spotřební daně 1 litru Finlandia vodky v Norsku

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v NOK)
Cena včetně DPH		439
DPH	$(439 / 125) \times 25$	87,8
Cena bez DPH	$439 - 87,8$	351,2
Spotřební daň	$325 \times 1 \times 0,4$	130
DPH + spotřební daň	$87,8 + 130$	217,8
Daňové zatížení	$217,8 / 439$	49,613 %

Výpočet spotřební daně 0,5 litru Pilsner Urquell 12° v Norsku

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v NOK)
Cena včetně DPH		43,2
DPH	$(43,2 / 125) \times 25$	8,64
Cena bez DPH	$43,2 - 8,64$	34,56
Spotřební daň	$20 / 2$	10
DPH + spotřební daň	$8,64 + 10$	18,64
Daňové zatížení	$18,64 / 43,2$	43,148 %

Výpočet spotřební daně 1 litru Finlandia vodky v Dánsku

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v DKK)
Cena včetně DPH		119,99
DPH	$(119,99 / 125) \times 25$	23,998
Cena bez DPH	$119,99 - 23,998$	95,992
Spotřební daň	$20,15 \times 1 \times 0,4$	8,06
DPH + spotřební daň	$23,998 + 8,06$	32,058
Daňové zatížení	$32,058 / 119,99$	26,717 %

Výpočet spotřební daně 0,5 litru Pilsner Urquell 12° v Dánsku

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v DKK)
Cena včetně DPH		5,83
DPH	$(5,83 / 125) \times 25$	1,166
Cena bez DPH	$5,83 - 1,166$	4,664
Spotřební daň	$1,09 / 2$	0,545
DPH + spotřební daň	$1,166 + 0,545$	1,711
Daňové zatížení	$1,711 / 5,83$	29,348 %

Výpočet spotřební daně 1 litru Finlandia vodky ve Finsku

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v EUR)
Cena včetně DPH		34,27
DPH	$(34,27 / 124) \times 24$	6,633
Cena bez DPH	$34,27 - 6,633$	27,637
Spotřební daň	$47,85 \times 1 \times 0,4$	19,14
DPH + spotřební daň	$6,633 + 19,14$	25,773
Daňové zatížení	$25,773 / 34,27$	75,205 %

Výpočet spotřební daně 0,5 litru Pilsner Urquell 12° ve Finsku

Ukazatel	Výpočet	Hodnota (v EUR)
Cena včetně DPH		3,39
DPH	$(3,39 / 124) \times 24$	0,656
Cena bez DPH	$3,39 - 0,656$	2,734
Spotřební daň	$0,3555 / 2$	0,178
DPH + spotřební daň	$0,656 + 0,178$	0,834
Daňové zatížení	$0,834 / 3,39$	24,602 %